

UiO : **Det juridiske fakultet**

# KONKURS OG SKATT

Kandidatnummer: 772

Leveringsfrist: 25. April 2013

Antall ord: 14 628



## Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING.....</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrunn for avhandlingen.....	1
1.2	Problemstilling .....	1
1.3	Begrepsavklaring.....	2
1.3.1	Konkursdebitor.....	2
1.3.2	Konkursbo .....	2
1.3.3	Bobestyrer .....	2
1.3.4	Kreditor og panthaver .....	2
1.4	Avgrensning av oppgaven .....	3
1.5	Kildebruk .....	4
1.6	Den videre fremstilling.....	8
<b>2</b>	<b>FORUT FOR KONKURSÅPNING.....</b>	<b>9</b>
2.1	Begjæring om åpning av konkurs.....	9
2.1.1	Krav til insolvens.....	10
2.1.2	Registrering av konkursbo .....	11
<b>3</b>	<b>SKATTERETTSLIGE KONSEKVENSER AV KONKURSÅPNING.....</b>	<b>12</b>
3.1	Skille konkursbo / konkursdebitor .....	12
3.2	Skattereglene de lege lata ved konkurs.....	13
3.2.1	Inngangsverdi for konkursboet.....	13
3.2.2	Skatteposisjoner.....	15
3.2.3	Konkursdebitors skatteplikt .....	15
<b>4</b>	<b>KONKURSBOETS SKATTEPLIKT .....</b>	<b>18</b>
4.1	Kapitalinntekt.....	19
4.2	Virksomhetsinntekt.....	19

4.3	Begrenset skatteplikt .....	20
4.4	Grensen mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt .....	21
4.4.1	Forvaltning av eiendom .....	24
4.4.2	Salg av tomt.....	25
4.4.3	Del av virksomhet.....	26
4.4.4	Salg av driftsmidler .....	27
4.4.5	Valutagevinst.....	28
<b>5</b>	<b>OMSTØTELSE .....</b>	<b>30</b>
5.1	Virkeområde.....	31
5.2	Innvinning og tidfesting.....	34
<b>6</b>	<b>ABANDONERING .....</b>	<b>36</b>
6.1	Egentlig og uegentlig abandonering.....	36
6.1.1	Egentlig abandonering .....	37
6.1.2	Uegentlig abandonering .....	38
6.2	Realisasjon og inngangsverdi.....	38
6.2.1	Realisasjon av abandonert eiende til konkursdebitor .....	39
6.2.2	Inngangsverdi for konkursdebitor .....	40
6.2.3	Realisasjon av abandonert eiendel til panthaver .....	41
6.2.4	Inngangsverdi for panthaver .....	42
<b>7</b>	<b>KREDITORS DEKNINGSMESSIGE STILLING VED KONKURS.....</b>	<b>43</b>
7.1	Fradrag for tap på fordring.....	44
7.1.1	Ulik kreditorbehandling .....	45
<b>8</b>	<b>AVVIKLINGSDISTRIBUSJON.....</b>	<b>47</b>
8.1	Tilbakelevering til debitor .....	48
8.1.1	Skattemessig virkning for konkursdebitor .....	50
8.2	Restskatt.....	51
8.3	Endelig sletting fra foretaksregisteret.....	52

<b>9</b>	<b>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.....</b>	<b>53</b>
<b>10</b>	<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>55</b>
10.1	Bøker og artikler.....	55
10.2	Lover.....	55
10.3	Rettspraksis .....	56
10.4	Forarbeider .....	57
10.5	Nettsider.....	57
10.6	Annet .....	58

# **1 Innledning**

## **1.1 Bakgrunn for avhandlingen**

Skatt under en konkursprosess synes å være et noe uavklart område, med mange kompliserte problemstillinger. Eksempler på dette er hvem som er skattepliktig ved en konkurs, om man har fradragsrett for tap av fordringer under en konkursbehandling, eller om det foreligger realisasjon ved overføring fra konkurskreditor til konkursbo eller motsatt. Det blir i gjennomsnitt åpnet 4404 konkurser i året i Norge<sup>1</sup>, og nivået har holdt seg jevnt høyt, noe som viser at temaet for denne oppgaven er relevant både nå og for fremtiden.

## **1.2 Problemstilling**

Denne avhandlingen vil gjøre rede for de skatterettslige spørsmålene som oppstår i forbindelse med konkursboåpning, underveis i bobehandlingen og under avviklingen av konkursboet.

Hovedproblemstillingene i denne oppgaven vil være hvordan konkurs kan påvirke de involverte partene skatterettslig, hva som skjer dersom konkursboet foretar seg handlinger som kan endre en skatteposisjon og hva konsekvensene av dette er. Det vil bli sett nærmere på om det foreligger realisasjon etter skattelovens bestemmelser og hva en eventuell realisasjon vil kunne innebære for skattesubjektene involvert.

---

<sup>1</sup> Statistisk sentralbyrå i snitt de siste 4 år ( 2009-2012)

## **1.3 Begrepsavklaring**

### **1.3.1 Konkursdebitor**

I det følgende vil jeg bruke ordet konkursdebitor som betegnelse på skyldner som går konkurs. Dette kan være både privatpersoner eller juridiske personer, denne avhandlingen dreier seg i all hovedsak om aksjeselskap som konkursdebitor, så konkursdebitor være en juridisk person. Ordet konkursdebitor vil bli benyttet igjennom hele oppgaven, også før skyldner er slått konkurs, dette for å sørge for at oppgaven holder seg til en betegnelse, noe som gjør oppgaven mer ryddig.

### **1.3.2 Konkursbo**

Konkursbo er et eget rettssubjekt<sup>2</sup> som trer inn i konkursdebitors ”sko”. Råderetten over konkursdebitors eiendeler tilfaller konkursboet, som har i oppgave å ivareta kreditorenes interesse og det formål å fordele konkursboet midler ut etter hva hver kreditor har krav på.

### **1.3.3 Bobestyrer**

Bobestyrer er betegnelsen på den personen som er oppnevnt til å representere boet<sup>3</sup>, og dermed råde over konkursdebitors formue.

### **1.3.4 Kreditor og panthaver**

Konkurskreditorene kan være panthaver eller vanlig kreditor. Det som skiller panthaver fra andre kreditorer er at panthavers krav er sikret helt eller delvis i et bestemt objekt (panteobjektet). Panthaver har i utgangspunktet begrenset rettighet i konkursdebitors formue. Blant annet kan ikke panthaver begjære konkurs<sup>4</sup> dersom pantet er å anse som ”betryggende”.<sup>5</sup>

---

<sup>2</sup> Sktl. § 2-2 første ledd, litra h nr. 2

<sup>3</sup> Kkl. § 85 tredje ledd.

<sup>4</sup> Kkl. § 64 første ledd nr. 1

Det var i den gamle konkursloven av 1863 en egen hjemmel som sikret panthavers rett, så langt pantet ”*strækker til*”.<sup>6</sup> Dersom en eiendel er 100 % pantsatt vil ikke den eiendelen ha noen verdi for boet og eiendelen vil mest sannsynlig bli abandonert.<sup>7</sup> Dersom eiendelen kun er 20 % pantsatt vil de resterende 80 % fordeles som dividende på andre fordringshavere.

Kreditorene, konkurskreditorene eller fordringshavere, er de som kan konkurrere om dekning i boet. For å holde oppgaven ryddig vil de kun bli omtalt som kreditor.

#### **1.4 Avgrensning av oppgaven**

Jeg ønsker å konsentrere meg om skattekonsekvensene ved konkurs og skatt som årsak til konkurs faller derfor utenfor oppgaven.

Tvangsloven<sup>8</sup> regulerer dekningsretten en kreditor har til å ta utlegg i en formuesgode tilhørende debitor. Dette kalles enkeltforfølgning og vil ikke bli ytterligere diskutert i denne avhandlingen. Det er kreditorenes dekningsrett regulert av dekningsloven<sup>9</sup> som er av interesse for denne avhandling om konkurs, altså kreditorbeslag i form av fellesforfølgning.

Vanlig praksis er at før en debitor blir slått konkurs, foretas det gjeldsforhandlinger og andre gjeldsordninger som for eksempel lønnstrekk. Denne avhandlingen vil ikke gå noe inn på disse forholdene, men hoppe rett over på situasjonen hvor debitor blir erklært konkurs, og konkurs vil bli åpnet for å dekke kreditorenes fordringer.

---

<sup>5</sup> RT 1956 s. 300

<sup>6</sup> Ccl. § 116 ( opphevet)

<sup>7</sup> Kkl. § 117 c

<sup>8</sup> Lov av 26. Juli 1992 nr. 86

<sup>9</sup> Lov av 8. Juni 1984 nr. 59

Konkursboet som eget rettssubjekt vil være avgiftspliktig på lik linje med konkursdebitor, boet må derfor regne med å betale avgift i samme utstrekning som konkursdebitor.<sup>10</sup> Dette har jeg valgt å avgrense mot. Denne avhandlingen vil kun ta for seg spørsmål vedrørende inntekts- og formuesskatt.

Det vil være konkurs av juridiske personer som er vesentlig for denne avhandlingen og det vil ikke bli gått noe inn på hvordan situasjonen ville vært dersom konkursdebitor var et ansvarlig selskap eller selskap med delt ansvar. Det kan allikevel være at jeg enkelte steder finner det nyttig å se på konkursdebitor som privatperson fordi skattereglene for konkursboet og skattekreditor kan ha forskjellig utfall.

Et krav til konkurs er at konkursdebitor er insolvent.<sup>11</sup> Det kan etter denne insolvensvurderingen ikke tas hensyn til fremtidige skatteforpliktelser i en avgjørelse om å begjære en skyldner konkurs.<sup>12</sup> Det vil derfor i denne oppgave bli avgrenset mot latente skatteforpliktelser.

De prosessuelle skattereglene i ligningsloven vil ikke bli drøftet i denne avhandlingen.

## **1.5 Kildebruk**

Jeg synes det er hensiktsmessig å redegjøre for rettskildebruken i denne avhandlingen fordi jeg flere steder i oppgaven henviser til kilder som med utgangspunkt i alminnelig rettskil-  
delære har ulik vekt.

---

<sup>10</sup> Christiansen (2011) note 27

<sup>11</sup> Kkl. § 60

<sup>12</sup> RT 1982 s. 1426



Både med utgangspunkt i alminnelig rettskildelære og fordi legalitetsprinsippet gjelder på skatterettens område, er lovteksten et naturlig sted å begynne når man skal løse et skatte-spørsmål. Lovens ordlyd har tung vekt når et skattespørsmål skal avgjøres. Det fremgår også ganske tydelig i avsagte dommer i skattesaker at det er lovteksten som er relevant og den står sentralt i domstolenes begrunnelse. I tillegg til lovtekst står også forarbeider og rettspraksis veldig dominerende som rettskilder i skatteretten.

Forarbeidene formål er å redegjøre for bakgrunnen til en lovbestemmelse og er en kilde av betydelig vekt. Dersom det er konflikt om hva ordlyden i en bestemmelse er, kan løsningen finnes i forarbeidene. Dette var tilfellet i en Høyesterettsdom hvor forarbeidene var med på å bidra til at lovens ordlyd ble satt til side.<sup>13</sup>

Når en sak kommer opp i Høyesterett og blir gjort rettskraftig blir det laget en Høyesterettsdom som senere kan anvendes på tvister med likt faktum. Rettspraksis som kommer fra Høyesterett har tung vekt når den skal anvendes som kilde i en skatterettsak. Ifølge Ole Gjems-Onstad er de en *særlig tung rettskildefaktor*.<sup>14</sup> I tillegg til Høyesterettsdommer har vi underrettsdommer som stammer fra lagmannsretten og tingretten, disse rettene har relevans men er ikke like tungtveiende som de fra Høyesterett. Underrettsdommene bør gjerne være flere i samme saksforhold for å få betydeligere vekt.

Til skatteloven av 1999 har vi to samleforskrifter, den ene av Finansdepartementet (FSFIN) og den andre av Skattedirektoratet (FSSKD).<sup>15</sup> Formålet med forskrifter er å presisere lovens ordlyd og selv om domstolene ikke så ofte henviser til forskriftene, brukes de til å gi et klarere bilde av hva som ligger til grunn for loven. Det kan for eksempel være utvidende eller innskrenkende tolkning av lovens hensikt. De er relevante kilder og det er viktig å ha kjennskap til disse da de ofte kan gi rimelige og klare svar på en rekke skattespørsmål.

---

<sup>13</sup> RT 2001 s. 1697

<sup>14</sup> Ole Gjems-Onstad (2012) s. 71

<sup>15</sup> Ole Gjems-Onstad (2012) s. 69

I skatteretten har ligningspraksis ved flere situasjoner blitt tillagt vekt, særlig har Høyesterett vektlagt ligningspraksis der den er klart dokumentert, varig og konsekvent.<sup>16</sup> Det er også vist i praksis at dersom ligningspraksisen går i favør av skattyter så er dette moment som teller for at den skal tillegges større vekt.<sup>17</sup>

Lignings-ABC er et hjelpeverktøy for skattekontorene. Denne utgis av skattedirektoratet årlig og inneholder instruksjoner om hvilke retningslinjer skattekontorene skal følge i ulike skattesaker. Den bruker lov og rettspraksis som bakgrunn for sine løsninger, hvilket er med på å sørge for at instruksene er rimelig oppdaterte og legitime. Selv om Lignings-ABC brukes jevnlig som et verktøy for å løse skatterettslige spørsmål, er det viktig å skille den nytteverdien dette verktøyet har og dens faktiske relevans og vekt som rettskilde.

Det fremgår av juridisk teori at ved vekting av Lignings-ABC vil varig og fast praksis tillegges vekt, mens som utgangspunkt vil uttalelser som ikke er basert på tungtveiende rettskilder, ikke være tillagt mer vekt enn administrative uttalelser.<sup>18</sup> Dette blir ytterligere uttrykt i forordet til Lignings-ABC, der det fremkommer at hovedhensikten er å gi en oversikt over gjeldende skatteregler og gjøre det enklere for skattekontorene å komme frem til korrekt løsning på et skattespørsmål. I forhold til vekt er det skrevet: *”Innholdet gir uttrykk for Skattedirektoratets fortolkning av de foreliggende rettskilder og har normalt samme vekt som Skattedirektoratets meldinger og enkeltstående uttalelser”*.<sup>19</sup> Professor Aarbakke, har utvisk en viss skepsis til Lignings-ABC som rettskilde, og han har uttalt følgende: *”Det virker på meg paradoksalt at forvaltningen slik skal kunne legge sentrale premisser for domstolene i spørsmål om riktig rettsanvendelse, og dermed i spørsmål om det er feil i et bestemt forvaltningsvedtak. Forvaltningen kan på den måten bidra til å gjøre riktig en av-*

---

<sup>16</sup> RT 1983 s. 979

<sup>17</sup> RT 2001 s. 1444

<sup>18</sup> Ole Gjems-Onstad (2012) s. 76 og Zimmer/BAHR s. 49.

<sup>19</sup> Lignings-ABC, forord.

*gjørelse av forvaltningen selv, som ville være uriktig om andre rettskildeprinsipper ble lagt til grunn”.*<sup>20</sup>

På bakgrunn av dette bør det kunne sies at Lignings-ABC er et nyttig og nødvendig verktøy med begrenset vekt.

Konkursrådet er et organ som er opprettet av Justisdepartementet for å ”arbeide for en effektiv, praktisk og resultatorientert konkursbehandling og fremme en harmonisering av praksis i de forskjellige landsdelene”.<sup>21</sup> Hvilken vekt konkursrådets uttalelser har i rettskildemessig sammenheng kan være noe usikkert, men ser man på hensikten med organet, kan det sammenlignes i noen grad med Lignings- ABC til skatteretten. Begge er uttalelser fra organ med høy juridisk ekspertise og deres hovedfokus er å gjøre regelverket lettere tilgjengelig og forståelig for brukere.

Administrative uttalelser kan av Høyesterett bli brukt i ulike skattesaker og er relevante når det er nødvendig å underbygge et argument eller en teori, men rent rettskildemessig er de neppe veldig avgjørende alene.<sup>22</sup> Dette blir også underbygget av rettspraksis hvor det vises til at de administrative utsagnene alene ikke blir tillagt særlig vekt.<sup>23</sup>

Rollen til juridisk teori i rettskildemessig sammenheng er ikke alene tungtveiende, men sammen med andre rettskilder kan den sies å ha betydelig vekt. Det er blant annet i en Høyesterettsdom gitt uttrykk for at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori.<sup>24</sup> Juridisk teori brukes hovedsaklig til analyse og tolking av skattespørsmål, og dersom en tolkning eller analyse stammer fra litteratur skrevet av en anerkjent forfatter som har argumentert på en god måte, kan den anses

---

<sup>20</sup> Aarbakke (1985) s. 165

<sup>21</sup> Konkursradet.no

<sup>22</sup> Ole Gjems– Onstad (2012) s. 75

<sup>23</sup> RT 1990 s.958

<sup>24</sup> RT 2007 s. 209 (39)

som en avgjørende rettskildefaktor. Imidlertid vil litteratur som kun referer til skattemyndighetenes uttalelser ikke tillegges særlig vekt.<sup>25</sup>

I nyere tider har elektroniske databaser blitt mer og mer benyttet for å finne løsninger på en rekke spørsmål. Eksempler på slike databaser kan være rettsdata og lovdata. Disse søkeverktøyene er ikke i seg selv en rettskildefaktor, men de øker tilgangen til kildene og er et nyttig hjelpeverktøy.

## **1.6 Den videre fremstilling**

Del 2 og 3 i oppgaven vil ta for seg hva som skjer ved konkursåpning og skattereglene de lege lata. Dette fordi det er ryddig innledningsvis å presentere hva som skjer ved en konkurs og hva de alminnelige skattereglene sier om konkursforholdet.

Den sentrale delen av oppgaven er de materielle skattereglene i forbindelse med konkurs. I del 4 vil jeg se nærmere på konkursboets skatteplikt og begrensning i skatteplikten etter sktl § 2-33. Videre ser jeg i del 5 på omstøtelse som en mulighet for å tilbakeføre eiendeler til konkursboet, om dette er å anse som to transaksjoner eller en nullitet, og hvilke skatterettslige konsekvenser får det for boet når det foretar en omstøtelse. I del 6 tar jeg for meg de to typene abandonering og ser på hvorvidt tilbakeføringen skal tolkes som realisasjon i forhold til skattelovens regler. I del 7 tar jeg for meg kreditorenes dekningsmessige stilling ved konkurs. Kreditorne er også en part som blir påvirket av konkursen og jeg synes det er av interesse å se hvordan de for eksempel kan kreve fradrag for tap dersom de ikke får dekket fordringene sine under en bobehandling.

Til slutt vil jeg i del 8 se på avviklingsdistribusjonen og hva som skjer dersom konkursboet tilbakeleveres til konkursdebitor, derunder hvorvidt denne tilbakeleveringen skal anses som

---

<sup>25</sup> RT 1990 s. 1293

en realisasjon, hvordan inngangsverdien på konkursdebitors eiendeler skal settes og om dette vil få noen skatterettslige konsekvenser.

Til slutt i avhandlingen vil jeg ha med avsluttende bemerkninger. Under dette avsnittet vil jeg kort oppsummere hovedessensen av det avhandlingen har tatt for seg.

## **2 Forut for konkursåpning**

Konkurs oppstår når debitor ikke lenger evner å betale det han skylder til sine kreditorer. Konkursreglene har til hensikt å gi kreditorene et visst vern for sine fordringer, og man kan si at de i sin alminnelighet er til for å sørge for dekning ved at debtors formue omgjøres til verdier som kan fordeles forholdsmessig ut på kreditorene.

Det å ta beslag i en persons eiendeler er en inngripen som trenger hjemmelsgrunnlag for å kunne gjennomføres. Det materielle hjemmelsgrunnlaget for å ta beslag i debtors eiendeler finner vi i dekningsloven, Lov 8. Juni 1984 nr. 59, Lov om fordringshavernes dekningsrett (heretter forkortet til deknl.), og de prosessuelle bestemmelsene finner vi i konkursloven, Lov 8. Juni 1984 nr. 58, Lov om gjeldsforhandling og konkurs (heretter forkortet til kkl.).

### **2.1 Begjæring om åpning av konkurs**

For å kunne slås konkurs er det flere vilkår som må være oppfylt, blant annet må konkursdebitor være insolvent og han må begjæres konkurs. Det følger av konkursloven § 60 at dersom skyldneren er insolvent, så er det han selv eller en fordringshaver som begjærer debitor konkurs. Videre er det tingretten som åpner konkurs, dette følger av kkl § 66 første ledd. Av samme bestemmelse følger at en skriftlig konkursbegjæring må foreligge.

Selv om det ikke skulle være midler i boet, kan ikke retten nekte åpning av denne grunn. Det kan være flere årsaker til at det bør åpnes for konkurs. Blant annet kan det være at kon-

kursdebitor skjuler deler av sine ressurser. En konkursbehandling kan føre til at disse kommer frem.<sup>26</sup> Dette følger også av rettspraksis hvor et selskaps begjæring om konkurs ble tatt til følge, til tross for at de måtte regne med at det ikke var dekning i boet.<sup>27</sup>

### 2.1.1 Krav til insolvens

For at konkursdebitor skal kunne slås konkurs er det et krav at han er insolvent. Dette kravet er absolutt og kommer til uttrykk i kkl § 60. Dette kravet til insolvens er et objektivt krav, det vil si at det ikke er nok at debitor selv tror han er insolvent, retten må ta en konkret vurdering i det enkelte tilfelle om han er det.<sup>28</sup>

Kkl. § 61 gir en legaldefinisjon på begrepet insolvens. I tillegg til denne bestemmelsen er det en rekke teori og rettspraksis som også har vært med på å utvikle definisjonen til begrepet insolvens, dette med utgangspunkt i konkursloven av 6. Juni 1863 § 3.<sup>29</sup>

Med insolvens menes det at debitor er både illikvid og insuffisient jf. kkl. § 61. Illikvid betyr at debitor ikke lenger klarer å oppfylle sine forpliktelser fortløpende. Med andre ord er debitor betalingsudyktig. Debitor anses allikevel ikke som insolvent om betalingsudyktigheten er å anse som ”forbigående” jf. kkl. § 61 første punktum.

Det andre kravet er insuffisiens, noe som innebærer at debitor er i ubalanse. Dette betyr at hans forpliktelser overstiger hans aktiva. Debitor vil, hvis han er i ubalanse, over tid få problemer med å betjene sine forpliktelser. Det kan være at debitor er i ubalanse, men til tross for dette klarer å dekke sine fortløpende forpliktelser. Skoleeksempelet er i denne situasjonen en student, vedkommende har høy studiegjeld og lav eller ingen formue noe

---

<sup>26</sup> Brækhus (1991) s. 146

<sup>27</sup> RT 1937 s. 876

<sup>28</sup> Wiker (2010) note 63

<sup>29</sup> Wiker (2010) note 64

som tilsier at han er i underbalanse, men når studenten får seg jobb, klarer han allikevel å dekke forpliktelsene sine.<sup>30</sup>

### 2.1.2 Registrering av konkursbo

Etter at konkursdebitor er begjært konkurs vil det opprettes et konkursbo med en bobestyrer<sup>31</sup> som skal disponere over alle formuesgoder som tilfaller boet. Dette betyr at konkursdebitor ikke lenger blir den som har råderetten over eiendelene i boet.<sup>32</sup> Konkursdebitor kan ikke lenger disponere over sine egne eiendeler verken ved bruk eller salg, uten samtykke fra bobestyrer. Til tross for at konkursdebitor mister råderetten, er det fortsatt han som er reell eier av eiendelene.<sup>33</sup> Med formuesgoder menes her alle verdier konkursdebitor eier på tidspunktet for konkursåpning.<sup>34</sup> Det kan være penger, gjenstander, fast eiendom, driftsmidler, varelager, fordringer, andeler og lignende.<sup>35</sup> Kreditorne har avgrenset dekningsrett i det som anses som nødvendig for konkursdebitor å beholde som et minimum av formuesgoder for å kunne forsørge seg og sin husstand.<sup>36</sup>

Bobestyreren plikter snarest mulig etter konkursåpning å registrere alle konkursdebitors eiendeler.<sup>37</sup> Det vil da bli gitt ny inngangsverdi på eiendelene. I det øyeblikket oppstår flere problemstillinger knyttet til realisasjon. For eksempel vil den nye inngangsverdien konkursboet oppnår på driftsmidler tilsvare markedspris<sup>38</sup>. Ved salg kort tid etter ervervelse vil det dermed sannsynligvis ikke foreligge gevinst og heller ikke skatteplikt for konkursboet. Hadde imidlertid konkursdebitor selv solgt eiendelen ville den gamle inngangsverdien og

---

<sup>30</sup> Andenæs: *konkurs*, (2009) s. 62

<sup>31</sup> Kkl. § 77, første ledd.

<sup>32</sup> Kkl. § 100

<sup>33</sup> Wiker (2010) note 103.

<sup>34</sup> Deknl. § 1-4 tredje ledd, jf. Kkl § 74

<sup>35</sup> Deknl. § 2-2 jf. § 2 -1

<sup>36</sup> Deknl. § 2-3

<sup>37</sup> Kkl. § 80 første ledd, første punktum.

<sup>38</sup> Lignings-ABC (2012/13) "konkurs" punkt 3.1.6

eventuelle avskrivninger ligge til grunn og salget ville med stor sannsynlighet ende med skattepliktig gevinst. De skatterettslige konsekvenser knyttet til hvorvidt salget skjer i et konkursbo eller om det skjer fra konkursdebitor vil bli drøftet ytterligere under del 3.

### **3 Skatterettslige konsekvenser av konkursåpning**

Når det åpnes konkurs er det flere parter som blir påvirket, både konkursdebitor selv og kreditorene som har krav på fordringer hos konkursdebitor. I utgangspunktet vil kreditorene merke konkursen først hvis de har usikrede krav og ender opp med dividende, dette fordi de ikke vil få dekket kravene sine fullt ut. De kreditorene som har prioritet og får dekket kravet sitt fullt ut vil det ikke ha dekningsmessige konsekvenser for. En annen konsekvens av konkurs er at alle fordringer blir gjort om til pengefordringer,<sup>39</sup> og dersom det er fordringer i fremmed valuta blir disse gjort om til norsk valuta.<sup>40</sup> For konkursdebitor betyr åpning av konkurs at han mister råderetten<sup>41</sup> over eiendelene sine og bobestyrer blir ansvarlig for å sørge for at boets verdi fordeles riktig ut på kreditorene.<sup>42</sup>

#### **3.1 Skille konkursbo / konkursdebitor**

Konkursboet er eget skattesubjekt, dette følger av sktl. § 2-2 første ledd litra h. Det som menes med skattesubjekt er en fysisk<sup>43</sup> eller juridisk person<sup>44</sup> som kan pålegges plikt til å betale skatt. Det vil kanskje for de fleste være naturlig at et konkursbo skulle være et eget

---

<sup>39</sup> Deknl § 6-4

<sup>40</sup> Deknl § 6-5

<sup>41</sup> Kkl. § 100

<sup>42</sup> Kkl. § 85

<sup>43</sup> Sktl § 2-1

<sup>44</sup> Sktl § 2-2



skattesubjekt, men det er tilfeller hvor bo kan være felles, for eksempel dersom det er et ekteskapelig bo, der er det ikke boet som er skattesubjektet, men hver enkelt ektefelle.<sup>45</sup>

### **3.2 Skattereglene de lege lata ved konkurs**

Siden konkursboet er et eget skattesubjekt vil konkursdebitor og konkursbo lignedes hver for seg.<sup>46</sup> Konkursboet som eget skattesubjekt har etter hovedregelen i sktl § 2-2 første ledd, litra h, nr. 2 plikt til å svare skatt. Skatteplikten begrenses derimot i sktl. § 2-33 første punktum. Hovedregelen etter denne bestemmelsen er at konkursbo kun er skattepliktig for inntekt av virksomhet drevet for boets regning.

For å kunne slå fast om det er skattefritak eller ei under sktl § 2-33 første punktum, må det gjøres rede for om det foreligger virksomhet for boets regning. Det vil derfor bli nødvendig å se nærmere på grensen mellom virksomhetsinntekt og kapitalinntekt for å slå fast når det foreligger skatteplikt på konkursboets side. Dette vil det bli gjort rede for under del 4 i avhandlingen.

#### **3.2.1 Inngangsverdi for konkursboet**

Med inngangsverdi menes verdien som blir satt på konkursdebitors eiendeler ved konkursåpningen. Det er den nye inngangsverdien som vil bli brukt når det skal avgjøres om gevinst eller tap foreligger og det eventuelt skal skattlegges etter skattelovens regler. Den nye inngangsverdien fastsettes skjønnsmessig til omsetningsverdien på tidspunktet for konkursåpningen.<sup>47</sup>

Lignings-ABC legger til grunn at ved beregning av inngangsverdien skal man som hovedregel ta utgangspunkt i opprinnelig kostpris og tillegge/fradra alt som har betydning frem til

---

<sup>45</sup> Zimmer (2009) s. 107

<sup>46</sup> Zimmer s. 413

<sup>47</sup> Lignings-ABC (2012/13) "konkurs", punkt 3.1.6 jf. kkl § 80.

det tidspunkt inngangsverdien skal brukes. Denne metoden har støtte hos Zimmer som mener at ”inngangsverdien bestemmes med utgangspunkt i det gjenstanden har kostet selgeren”.<sup>48</sup> Det er allikevel noe motstrid i dette utgangspunktet, Aarbakke mener nemlig at ”inngangsverdien skal som utgangspunkt settes til gjenstandens verdi på ervervstidspunktet”.<sup>49</sup>

Zimmer bestrider allikevel dette ved å henvise til RT 1981 s. 1137. Her fremkommer at Høyesterett i sin vurdering av inngangsverdi i forbindelse med overdragelse av en eiendom til underpris konkluderte at underprisen ikke kunne legges til kostpris for å fastslå inngangsverdi som følge av at underprisen var ikke var å regne som gave. Således ble inngangsverdien lavere enn gjenstandens verdi på ervervstidspunktet.

Således synes jeg det er rimelig at Zimmer tolkning er mest rimelig å legge til grunn i vurderingen av inngangsverdi.

#### 3.2.1.2 Overføring mellom skattesubjektene

Når en person går konkurs, overtar konkursboet råderetten over konkursdebitors eiendeler. Det kan være at overføring mellom skattesubjekter får betydning for hva som skal anses som skattepliktig inntekt eller fradragsberettiget tap, og spørsmålet ved slike overføringer er om de kan anses som realisasjon.

Inngangsverdien endres når en eiendel overføres fra ett skattesubjekt til et annet skattesubjekt. Når det andre skattesubjektet er et konkursbo vil inngangsverdien bli satt ved konkursåpning. Det er flere bestemmelser i skatteloven som gir et skattesubjekt visse fordeler over tid. For eksempel kan det være skattefritak for gevinst ved salg av boligeiendom der-

---

<sup>48</sup> Zimmer (2009) s. 280

<sup>49</sup> Aarbakke (1990) s. 102

som visse vilkår er oppfylt.<sup>50</sup> Hovedregelen på slike skattefritak er imidlertid at *”alle vilkår som en skatteregel oppstiller, som hovedregel må være oppfylt hos ett og samme skattesubjekt.”*<sup>51</sup> Dette betyr at inngangsverdien ikke kan videreføres fra ett skattesubjekt til et annet og prinsippet om diskontinuitet legges til grunn for ny inngangsverdi.

### 3.2.2 Skatteposisjoner

Skatteloven § 11-8, tredje ledd og § 14-90 er bestemmelser som har brukt uttrykket skatteposisjon. Dette er et uttrykk som hyppig blir brukt i skatteretten og kan derfor være greit å gjøre kort rede for.

Begrepet betyr at skattyter må oppfylle bestemte vilkår i en bestemt skatteregel<sup>52</sup> for at han skal kunne anvende skattebestemmelsen på sin situasjon. Skattelovens § 9-3, annet ledd er et eksempel på en skatteposisjon. Dersom en person ønsker å selge boligen sin, vil han kunne gjøre dette skattefritt dersom han har bodd i boligen ett av de to siste årene før salget finner sted. Skatteposisjonen er at han kan selge skattefritt dersom vilkårene for det er oppfylt.

Skatteposisjon på konkursområdet vil typisk være at salg av driftsmidler som del av avviklingen av konkursbo, vil kunne selges skattefritt etter sktl § 2-33 første punktum så lenge det ikke har vært bruk i virksomhet for boets egen regning.

### 3.2.3 Konkursdebitors skatteplikt

Når det dreier seg om inntekt av de midler som trekkes inn under bobehandlingen, så er det konkursboet og ikke konkursdebitor som er rett skattesubjekt for inntektene. Dette betyr at konkursdebitor kun kan skattlegges for annen inntekt han måtte ha etter at konkurs er åp-

---

<sup>50</sup> Sktl § 9-3 annet ledd

<sup>51</sup> Zimmer (2009) s. 101

<sup>52</sup> Zimmer (2009) s. 109

net. Slik inntekt kan for eksempel være underholdsbidrag fra konkursboet etter sktl § 2-33 første ledd, fjerde punktum. Det kan også være at debitor velger å bistå med bobehandlingen og får lønn for dette, noe som må anses som arbeidsinntekt for debitor.

### 3.2.3.1 Lønn og underholdsbidrag

Lønn konkursdebitor beholder selv, skal også skattlegges på hans hånd. Konkursboet kan bare ta beslag i konkursdebitors inntekt ” i den utstrekning lønnen overstiger det som med rimelighet trengs til underhold av skyldneren og skyldneres husstand”.<sup>53</sup> Det følger av lovens ordlyd ”lønnskrav” og videre av rettspraksis<sup>54</sup>, at kapitalinntekt holdes utenfor denne beslagsretten. Kapitalinntekt vil imidlertid falle innunder hovedregelen<sup>55</sup> om kreditorenes beslagsrett i dekningsloven.

All lønn som konkursdebitor har opptjent både før og etter konkursåpning som går inn i boet er skattefritt.<sup>56</sup> Hovedregelen i beslagsretten begrenser seg til hva konkursdebitor eier på konkursåpningstidspunktet, men det er en særbestemmelse som gir konkursboet rett til å trekke lønn og lignende inntekter som opptjenes av konkursdebitor inn i boet.<sup>57</sup> Denne skattefrie inntekten til konkursboet kan skape spørsmål rundt en felles interesse for konkursdebitor og konkursbo om skattetilpasning, men konkursloven har sørget for at en slik skattetilpasning ikke skal kunne utnyttes av konkursdebitor og kreditorene. Konkursboet kan ikke bestå selv om dette er av interesse for konkursdebitor og kreditorene at inntekter kan gå inn i boet brukes til å nedbetale gjeld skattefritt. Dette er regulert ved at boet opphører så fort vilkårene i konkursloven<sup>58</sup> er innfridd.

---

<sup>53</sup> Deknl. § 2-7 først ledd

<sup>54</sup> RT 1994 s. 870

<sup>55</sup> Deknl. § 2-2

<sup>56</sup> Sktl. § 2-33 første ledd, annet punktum.

<sup>57</sup> Deknl. § 2-11

<sup>58</sup> Kkl. § 128

### 3.2.3.2 Debitors rett til å fremføre underskudd

Det at et selskap går konkurs behøver ikke bety at retten til å fremføre underskudd ikke er tilstede. Sktl § 14-6 første ledd regulerer en skattyters rett til å fremføre underskudd fra tidligere år, men ved konkurs er det en særbestemmelse i tredje ledd som begrenser konkursdebitor rett til å fremføre underskudd med det beløp han tilbakebetaler sine kreditorer. Konkursdebitor kan altså kun kreve underskudd for inntektsåret og tidligere år fratrasket ”med inntil det beløp skattyter tilbakebetaler til kreditorene av udekket gjeld etter konkursen”.<sup>59</sup>

Etter lovens ordlyd vil fremføringsretten være tilstede så lenge konkursdebitor tilbakebetaler gjeld til kreditorene ”etter konkursen”. Ingen ytterligere krav er satt til fremføringsadgangen. Lignings-ABC<sup>60</sup> derimot oppstiller tre vilkår konkursdebitor må oppfylle for å kunne kreve sitt underskudd fremført etter bobehandlingen. For det første må gjelden være oppstått i konkursåret eller tidligere, for et andre må gjelden være anmeldt og godkjent i konkursboet og til sist må gjelden, eller deler av gjelden, være udekket ved bobehandlingens slutt.

Om betaling av gjeld skjer i form av tvang eller om den skjer frivillig er uten betydning for fremføringsretten, det kan for eksempel være at et pantebeheftet objekt selges for å dekke et krav. Det har heller ingen betydning for fremføringsretten om det foreligger et kreditorskift, eller om konkursdebitor tilbakebetaler et krav med lånte midler. Det er derimot ikke akseptert at refinansiering hos kreditor kan anses som å tilbakebetale ”udekket gjeld”.<sup>61</sup> Det samme gjelder for ettergitt gjeld, dette vil ikke konkursdebitor ha fremføringsrett på da det ikke ansees som ”tilbakebetaling av udekket gjeld”.<sup>62</sup>

---

<sup>59</sup> Sktl § 14-6 tredje ledd

<sup>60</sup> Lignings-ABC 2012/13, *underskudd*: punkt 5.10.1

<sup>61</sup> Lignings-ABC 2012/13, *underskudd*: punkt 5.10.1

<sup>62</sup> Lignings-ABC 2012/13, *underskudd*: punkt 5.10.1

Selv om konkursboet opptrer på vegne av konkursdebitor vil ikke utbetalinger til kreditorene i form av dividende gi fremføringsrett. Fremføringsretten er begrenset til hva konkursdebitor betaler selv utenom konkursboet. Både Zimmer<sup>63</sup> og Gjems-Onstad<sup>64</sup> setter spørsmålstegn ved om ikke dette også burde være nedbetaling av gjeld som gir rett til fremføring av underskudd da det faktisk dreier seg om bruk av konkursdebitors midler for å tilbakebetale gjelden. I alle fall bør fremføringsrettens begrensninger falle bort dersom konkursboet gir fullt oppgjør til kreditorene og boet leveres tilbake til konkursdebitor etter reglene i konkursloven.<sup>65</sup>

#### **4 Konkursboets skatteplikt**

Konkursboets skatteplikt følger av skattelovens særbestemmelser i sktl § 2-33 første ledd. Denne bestemmelsen gir konkursboet skattefritak ved en del situasjoner som ellers ville vært skattepliktige. Dette innebærer at dersom det ikke er fritak for skatt etter sktl § 2-33 første ledd, første punktum, så skal det skattlegges etter alminnelige skatteregler. Dette følger av at konkursboet er et eget skattesubjekt, jf. sktl § 2-2 litra h, annet ledd. Bestemmelsene i skatteloven skiller ofte mellom inntekt og gevinst/tap i og utenfor virksomhet og grensen mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt er viktig å redegjøre for da det ofte er her skattemessige problemstillinger oppstår. Disse to forskjellige formene for ervervelse av verdier vil i de fleste skatterettslige tilfeller ha forskjellig utfall sett i henhold til skatteplikt på gevinst og fradragsrett på tap. Grundigere uttredelse for konkursboets begrensede skatteplikt vil bli gjort rede for under punkt 4.3

---

<sup>63</sup> Zimmer/ BAHN ( 2010) s. 173

<sup>64</sup> Gjems-Onstad (2012) s. 291

<sup>65</sup> Kkl. § 136 første ledd nr. 2

## 4.1 Kapitalinntekt

Kapitalinntekt er typisk inntekter i form av rente, leie og aksjeutbytte og den kan innvinnes både i og utenfor virksomhet.<sup>66</sup> Skatteplikten for inntekt innvunnet både i og utenfor virksomhet, reguleres av sktl § 5-1, første ledd. Sktl § 5-1, annet ledd har en egen bestemmelse som sier at også gevinst er å anse som skattepliktig inntekt.

Skatteloven § 5-20 lister opp en ikke utfyllende, men opplysende liste over hva som kan anses for å være fordel vunnet ved kapital. Det følger videre av ordlyden i sktl. § 5-1 annet ledd ”realisasjon” og realisasjonsprinsippet, at man må si at innvinningstidspunktet for kapitalinntekt er da gjenstanden stilles til disposisjon.<sup>67</sup>

## 4.2 Virksomhetsinntekt

Virksomhetsinntekt er delvis forklart i sktl. § 5-30. Denne bestemmelsen ramser opp hva som kan inngå i virksomhetsinntekt, men bestemmelsen er ikke uttømmende. Ut fra ordlyden i skatteloven § 5-30 første ledd ”fordel vunnet ved omsetning av varer eller tjenester”, kan tolkes i retning av at det dreier seg om aktivitet av økonomisk karakter.<sup>68</sup> I Ringnesdommen<sup>69</sup> ble begrepet ”virksomhet” drøftet. I denne dommen var det spørsmål om drift av en liten jordbrukseiendom kunne kalles for ”virksomhet”, Høyesterett ga uttrykk for et krav om økonomisk karakter. *”Det sentrale i virksomhetsbegrepet, med henblikk på det som i denne saken fremstiller seg som tvilsomt, er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så i alle fall på noe lengre sikt. Det er ikke til strekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene. Det er videre ikke holdepunkter for å legge et annet virksomhetsbegrep til grunn i forbindelse med drift av jordbrukseiendom enn når det gjelder annen aktivitet av økonomisk karakter.”*

---

<sup>66</sup> Zimmer (2009) s. 156

<sup>67</sup> Zimmer (2009) s. 159

<sup>68</sup> Hauge (2012) note 285.

<sup>69</sup> RT 1985 s. 319

Det følger av forarbeidene<sup>70</sup> til skatteloven at virksomhetsinntekt må sees i sammenheng med næring, næringsvirksomhet og næringsdrift. Det er uttrykt at ”alle former for næringsvirksomhet vil inngå i virksomhetsbegrepet”. Videre er det i forarbeidene nevnt tre momenter som kan være med på å avgjøre om det dreier seg om virksomhetsinntekt. Dette er at det må være utøvet aktivitet, aktiviteten må være utøvet for skattyters egen regning og risiko, og ha økonomisk karakter og være egnet til å gi overskudd.<sup>71</sup>

### 4.3 Begrenset skatteplikt

Det følger av skatteloven § 2-2 første ledd litra h, at konkursbo et er et eget skattesubjekt og derfor ikke fritatt for skatteplikt. Imidlertid har loven en særbestemmelse i § 2-33 som sier at boet kun er pliktig til å svare skatt for inntekt ”ervert ved virksomhet som drives for boets regning”.<sup>72</sup>

Tidligere i oppgaven ble det gjort rede for virksomhetsinntekt og kapitalinntekt. Skillet mellom disse er imidlertid ikke alltid klart, og det er viktig å skille disse to formene for inntekt når man skal benytte seg av bestemmelsen i sktl § 2-33 første ledd. Dette fordi bestemmelsen kun pålegger skatteplikt for ”virksomhetsinntekt”, og i en antitetisk tolking av dette vil kapitalinntekt være fritatt for skatt etter denne bestemmelsen. Ordlyden taler også for at konkursboet er fritatt for formuesskatt, da konkursboet kun vil være skattepliktig for ”virksomhetsinntekt”. Dette får støtte i både juridisk teori<sup>73</sup> og rettspraksis.<sup>74</sup> Høyesterett uttalte i denne saken: *”Det antas at være tilføiet for at klargjøre meningen, at konkursboet ikke kunde ilegges formuesskatt og ikke annen inntektsskatt enn den, som fulgte av virk-*

---

<sup>70</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-98) punkt 7.5.

<sup>71</sup> Ot.prp. nr. 86 (1997-98) punkt 7.5.

<sup>72</sup> Sktl. § 2-33 første punktum.

<sup>73</sup> Zimmer (2009) s. 412

<sup>74</sup> RT 1931 s. 744



*somhet drevet for boets regning.*” Denne uttalelsen underbygger at det ikke vil være skatteplikt på annet enn inntekt drevet ved virksomhet for boets regning.

Det vil ikke pålegges konkursboet skatteplikt på inntektserverv i forbindelse med avvikling av boet.<sup>75</sup> Det kan typisk være gevinst ved salg av driftsmidler eller varelager i forbindelse med avviklingen av boet. Dette gjelder imidlertid kun så lenge driftsmidlene ikke har vært brukt i videre drift av virksomhet for boets regning. Virkningen av denne bestemmelsen er at dersom det foreligger kostnader knyttet til disse driftsmidlene så vil ikke de være fradragsberettiget<sup>76</sup> så lenge gevinsten er skattefri.<sup>77</sup> Årsaken til at inntekt i sammenheng med avvikling av boet er skattefritt, er hensynet til kreditorene som skal vernes mot skatt som konkurrerer med deres krav i boet.<sup>78</sup>

#### **4.4 Grensen mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt**

Grensen mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt er ikke alltid like klar, men skattelovens regler skiller disse inntektsformene. Således tas det i det understående for seg noen tilfeller hvor det naturlig kan oppstå tvil.

I forbindelse med avvikling av boet vil et tilfelle hvor det er vanskelig å skille være hvor lenge boet kan eie eller drive videre hva konkursdebitor gjorde før han gikk konkurs. Det kan oppstå situasjoner hvor boet ikke direkte kan foreta avvikling, men må for eksempel fullføre en tilvirkning av en vare for å få solgt den, hvis ikke ville det oppstått et økonomisk tap. Eller det kan for eksempel være at konkursdebitor hadde lokaler til utleie og disse skal selges, men salgsprosessen tar tid og de blir leid ut i mellomtiden.

---

<sup>75</sup> Stoveland (2013) note 116.

<sup>76</sup> Sktl § 6-1 første ledd.

<sup>77</sup> Sktl § 9-4 første ledd.

<sup>78</sup> Zimmer (2009) s. 412

Både Leikvang<sup>79</sup> og Zimmer har i juridisk teori gitt uttrykk for at ikke alle former for produksjon eller utleie bør være skattepliktige. For eksempel er kortvarig utleie av fast eiendom med sikte på salg ”sannsynligvis greit innenfor bestemmelsen, men neppe hvis leieforholdet strekkes ut i tid”.<sup>80</sup> De argumenterer videre med at halvferdige varer bør kunne ferdigstilles uten at det inntre skatteplikt. Dette er situasjoner hvor det er vanskelig å trekke en klar grense for når det fortsatt er innenfor den skattefrie avvikling og når det må anses som at konkursboet har valgt å fortsette videre drift av virksomheten. I tillegg går tolkingen ut over det som er lovens klare ordlyd. Dette er et grensetilfelle som også flere høyesterettsdommer har drøftet. Det er her tatt med to eksempler med relativt likt faktum, men som fikk ulikt utfall.

Den første dommen er *Fredrikstad privatbank*<sup>81</sup>, i denne saken dreide det seg om en bank som var gått konkurs, og i påvente av utlodning hadde det blitt trukket ut renteinntekter fra utlånsvirksomheten og disse renteinntektene var satt inn på konto i andre banker. Problemstillingen i saken var om disse kapitalinntektene kunne ansees som del av virksomhet for boets regning og at de dermed var skattepliktige. Høyesterett kom frem til at skatteloven av 1911 § 21 annet ledd (nå § 2-33) ikke kunne komme til anvendelse på denne saken fordi bestemmelsen ”*ikke har for øye den virksomhet som består i selve likvidasjonen*”. Med andre ord mente Høyesterett at dette var en naturlig del av avviklingsprosessen til konkursboet, og ikke en del av virksomhet for boets regning. Det ble også uttrykt at det samme måtte gjelde for rente og provisjon ved fornyelse av utlån med videre, til eldre kunder. Det ble da fremhevet uttrykkelig at banken ikke hadde mottatt nye innskudd eller gitt lån til nye kunder da dette ville endret situasjonens utfall.<sup>82</sup>

---

<sup>79</sup> Leikvang (1980) s. 78-79

<sup>80</sup> Zimmer (2009) s. 413

<sup>81</sup> RT 1931 s. 225

<sup>82</sup> Zimmer (2009) s. 413

Den andre dommen, *Den Norske Handelsbank*<sup>83</sup>, fikk motsatt utfall, dette til tross for at faktum var relativt likt. Det som skilte faktum var at boet i denne saken hadde fått ” *tillatelse til ogsaa under likvidasjonen at fortsette bankens virksomhet*”. Høyesterett mente at siden boet hadde benyttet seg av denne tillatelsen så måtte det anses som at de drev skattepliktig virksomhet. I tillegg til dette hadde boet ervervet inntekt i forbindelse med fornyelse av eldre lån, noe som også måtte ansees som skattepliktig. Årsaken til at dette i denne saken måtte ansees som skattepliktig, var fordi Høyesterett mente at denne fornyelsen av lånet måtte ansees som ” *foretatt i videre utstrekning enn stemmende med hensynet til rask avvikling*”.<sup>84</sup>

En konklusjon etter å ha sett på disse to dommene vil være at dersom virksomheten ansees å gå utover det som kan sees på som en ” naturlig del av avviklingen” så vil inntekten være skattepliktig fordi den må anses som ervervet ved virksomhet for boets egen regning, og særbestemmelsen i sktl § 2-33 første ledd, vil ikke komme til anvendelse. I vurderingen om det foreligger virksomhetsdrift fra boets side, vil formålet bak inntekten være med på å avgjøre om den skal regnes som skattepliktig eller ikke. Dette betyr at det ikke er en bestemt mal som kan følges i denne vurderingen, men at det må foretas en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle. Dersom det fremstår som at boet har forsøkt å avvikle virksomheten på ” hurtigst og best maate”, så er dette noe som taler for at det ikke skal skattlegges for inntekten.

Det er nå nevnt to eksempler på dommer hvor grensetilfellet er kommet frem i vurderingen kapitalinntekt eller virksomhetsinntekt. Det er flere mulige tilfeller hvor dette grensetilfellet kan oppstå og det synes derfor hensiktsmessig å se nærmere på noen typiske tilfeller. For at de kommende tilfellene skal være ha en relevant problemstilling må det forutsettes at kon-

---

<sup>83</sup> RT 1931 s. 369

<sup>84</sup> RT 1931 s.369, se s. 370

kursboet har valgt å fortsette virksomheten for egen regning. Dette fordi alle salg i forbindelse med avvikling av boet uansett er skattefritt.<sup>85</sup>

#### 4.4.1 Forvaltning av eiendom

Det er flere forskjellige tilfeller hvor grensen mellom virksomhetsinntekt og kapitalinntekt kan være noe uklare. Ett eksempel er forvaltning av eiendom. Spørsmålet her er om forvaltning av det som oppfattes som et kapitalobjekt, i realiteten er å anse som inntekt i virksomhet. Dette er en kjent problemstilling, og situasjonen har flere ganger vært oppe i høyesterett, ett av tilfellene er Holst-dommen.<sup>86</sup> I denne saken var spørsmålet om utleie av ganske store forretningslokaler over lengre tid, var å anse som virksomhetsinntekt. Høyesterett kom frem til at i dette tilfellet var det det, og avgjørende argumenter var tidsperspektivet på utleien og størrelsen på lokalene som ble leid ut. Perioden lokalene hadde vært leid ut var 21 år og det var snakk om store forretningslokaler, i tillegg sa Høyesterett at eieren hadde mulighet til å øke leieinntektene og dette var et faktum som var med på å avgjøre rettens holdning.

I Lignings-ABC<sup>87</sup> finnes også ganske klare retningslinjer for hvordan en helhetsvurdering av hva som skiller virksomhetsinntekt og kapitalinntekt i utleieforhold, skal foretas. Det er i denne veiledningen gitt tre vilkår for å drøfte om det foreligger utleie i form av virksomhet eller ei. Disse tre vilkår er knyttet til bygningens størrelse, omfanget av aktiviteten og aktivitetens varighet.

---

<sup>85</sup> Sktl § 2-33 første ledd jf. Stoveland (2013) note 116.

<sup>86</sup> RT 1973 s. 931

<sup>87</sup> Lignings-ABC : *virksomhet –allment*, punkt 3.3.11

#### 4.4.2 Salg av tomt

Et annet grensetilfelle som kan være vanskelig å skille er ved salg av tomt. Tomt kan i første omgang være del av virksomhet for eksempel dersom det drives virksomhet på tomten, eller så kan tomt være et formuesobjekt som selges separat fra virksomhet, men som del av eiendom. Hovedregelen for skatteplikt av gevinst ved realisasjon av formuesobjekt sier at dersom gevinst oppstår ved realisasjon utenfor virksomhet så er den skattepliktig.<sup>88</sup> Dette betyr at dersom salg av tomt ansees som inntekt innvunnet ved virksomhet, vil salget bli regulert og beskattet etter sktl. § 2-33 første punktum. Dersom tomten ansees innvunnet utenfor virksomhet, vil dette bli regnet som kapitalinntekt og være skattepliktig etter sktl. § 5-1 annet ledd. Etter hovedreglene vil uansett gevinst ved salg av tomt være skattepliktig både i og utenfor virksomhet, uavhengig om det dreier seg gevinst ved kapitalinntekt eller virksomhetsinntekt.

Det er en unntaksbestemmelse<sup>89</sup> til reglene om skatteplikt på gevinst ved realisasjon av formuesobjekt. I denne unntaksregelen er det gitt skattefritak for visse typer realisasjon av formuesobjekter utenfor virksomhet. Blant annet er boligeiendom<sup>90</sup> og innbo<sup>91</sup> sånne former for skattefri realisasjon dersom visse vilkår er oppfylt. Denne bestemmelsen kunne lagt til rette for at også salg av tomt kunne ansees skattefri, men det er uttrykkelig gjort rede for at akkurat realisasjon av tomt faller utenfor denne bestemmelsen om skattefri gevinst ved realisasjon av formuesobjekt.<sup>92</sup> Lovens ordlyd er klar på at skattefritak ikke gjelder dersom det dreier seg om ”realisasjon av tomt”.

Etter den alminnelige regelen i sktl § 5-1 annet ledd, vil gevinst ved realisasjon av tomt være skattepliktig. Men dersom realisasjonen skulle falle inn under noen av unntakene i sktl § 9-3 første til sjette ledd, så vil unntaksbestemmelsen i sktl § 9-3 åttende ledd, litra a

---

<sup>88</sup> Sktl § 5-1 annet ledd.

<sup>89</sup> Sktl. § 9-3

<sup>90</sup> Sktl. § 9-3 annet ledd.

<sup>91</sup> Sktl. § 9-3 første ledd.

<sup>92</sup> Sktl § 9-3 åttende ledd, litra a.

likevel komme til anvendelse og gjøre gevinsten skattepliktig. Typiske tilfeller som kan gi skattefritak på gevinst ved realisasjon av tomt er sktl. § 9-3 annet ledd, salg av boligeiendom på stor tomt. Dette var et tilfelle som var oppe i Høyesterett<sup>93</sup>, hvor det ble solgt en villa hvor eiendommen til sammen var på 16 mål med hensikt å utparsellere mindre tomter for videre salg. Dommeren bemerket at ”*man kan naar man tar i betraktning eiendommens beliggenhet i et typisk boligstrøk, hensikten med kjøpet og den betalte pris, ikke anse det synderlig tvilsomt at der foreligger et tomtsalg, og gevinsten blir da at beskatte*”.

Det finnes også tilfeller hvor salg av tomt ikke har ført til skattepliktig gevinst. Et særtilfelle var i Johan Langes Minde- dommen.<sup>94</sup> I denne saken var det snakk om ganske omfattende aktivitet da de solgte flere tomter for å finansiere virksomheten sin. Men dette til tross, så ble ikke gevinst ved salg gjort skattepliktig. Årsaken til dette er mest trolig at selgeren var en skattefri institusjon og dette var utslagsgivende for skattefritaket

Hensikten bak bestemmelsen om skatteplikt på gevinst ved realisasjon av tomt er at man ønsker å forhindre at det skal spekuleres i kjøp og salg av tomt med skattefri utkomst.

#### 4.4.3 Del av virksomhet

Et annet eksempel er dersom skattyter driver en virksomhet og det oppstår tvil om kapitalinntekten kan anses å være del av virksomheten eller ei. Viktige momenter som vektlegges i avgjørelsen om det dreier seg om kapitalinntekt eller virksomhetsinntekt, er hvorvidt fordringen er stiftet med hensyn til den virksomhet som skattyter driver<sup>95</sup> og hvordan anskaffelsen benyttes. Dersom den er anskaffet til bruk i virksomhet, eller faktisk er brukt i virksomhet, taler dette for at det dreier seg om virksomhetsinntekt.<sup>96</sup> Dette var tilfellet i Vok-

---

<sup>93</sup> RT 1935 s. 509

<sup>94</sup> RT 1956 s. 328

<sup>95</sup> RT 1934 s. 347

<sup>96</sup> RT 1981 s. 534

senkollen-dommen<sup>97</sup>. I denne saken var det spørsmål om ikke-bruk av en gammel nedbrent hotelltomt kunne medføre at karakteren av ”driftsmiddel i næring” var gått tapt. Årsaken til at de ønsket å opprettholde tomten som ”del av næring” var fordi eierne ønsket godkjent betinget skattefritak da tomten ble solgt med gevinst. Høyesterett mente at det i slike tilfeller som her nevnt kan skje at karakteren av næring går tapt, men det er en helhetsvurdering som må legges til grunn. I denne helhetsvurderingen ble omfanget og intensiteten av den tidligere bruken samt den aktivitet som var foretatt på tomten i ettertid av brannen, tatt til betraktning. I den aktuelle saken hadde hotelleierne gjort forsøk på å bygge opp igjen det nedbrente hotellet, men støtt på ulike problemer underveis som hindret dem i å fullføre planene. Høyesterett dømte i favør av hotelleierne og de fikk skattefritak på bakgrunn av tomt med karakter av å være næring.

#### 4.4.4 Salg av driftsmidler

Med driftsmidler menes anleggsgjenstander, eller gjenstander brukt i drift i virksomhet. Gevinst ved salg av driftsmidler i forbindelse med avvikling av boet er skattefritt.<sup>98</sup> Motsatt vil det være naturlig at slik gevinst er skattepliktig dersom boet har valgt å fortsette driften og driftsmidlene har vært brukt i den videre driften.

Når man foretar salg av en gjenstand, er utfallet av dette salget ofte enten gevinst eller tap. Skattelovens § 5-1 annet ledd regulerer skatteplikten for gevinst ved realisasjon, mens sktl § 6-2 første ledd regulerer fradrag for tap. Når det kommer til salg av driftsmiddel i konkursbo vil det allikevel oppstå en del spørsmål. For det første vil inngangsverdien endres når boet overtar eiendelen fra konkursdebitor. Dersom gjenstanden selges kort tid etter at konkursboet overtok, vil det mest trolig ikke være noen gevinst, da inngangsverdien blir satt til markedsverdi på tidspunktet for konkursåpning.<sup>99</sup> Skulle det allikevel oppstå gevinst

---

<sup>97</sup> RT 1981 s. 534

<sup>98</sup> Sktl § 2-33 første punktum.

<sup>99</sup> Lignings-ABC ”konkurs” punkt 3.1.6

ved salg av slike driftsmidler må det beskattes som del av virksomhet for boets hånd og blir da skattepliktig gevinst for inntekt i virksomhet.<sup>100</sup>

#### 4.4.5 Valutagevinst

Konkursboet er et eget skattesubjekt jf. sktl § 2-2 første ledd, litra h, nr. 2. Dette innebærer at dersom boet velger å fortsette virksomheten for egen regning, så er det skattepliktig etter skattelovens regler.<sup>101</sup> Dette betyr at reglene som kommer skal legges til grunn, vil variere ettersom om gevinsten oppstår som del av avviklingen av konkursboet eller som del av virksomhet for boets regning. Dersom det oppstår gevinst som del av avviklingen, vil det ikke oppstå skatteplikt jf. sktl § 2-33 første ledd, det vil derfor nedenfor sees på de skatterettslige konsekvensene for konkursboet, dersom konkursboet velger å fortsette virksomheten for egen regning.

Bestemmelsene som regulerer fordringer i utenlandsk valuta finner vi i skattelovens kapittel 9. Det er en særregel i sktl § 9-9 første ledd, første punktum som leger til grunn et prinsipp om at valutagevinst/tap følger de reglene som den gjenstand valutaen er investert i.<sup>102</sup> Ordlyden i sktl § 9-9 første ledd, første punktum sier ”*Valutagevinst utenfor virksomhet som fremkommer ved realisasjon av muntlig fordring eller annen fordring enn mengdegjeldsbrev, regnes som inntekt*”. Denne særbestemmelsen sørger for at valutagevinst også utenfor virksomhet er skattepliktig. Hensynet bak reglen var at man ville sørge for at ikke det skulle spekuleres i kjøp og salg av fordringer i utenlandsk valuta med den hensikt å oppnå skattefrie gevinster.

Det er allikevel et lite unntak fra skatteplikten dersom det dreier seg om ”utenlandske betalingsmidler til personlig forbruk. Dette unntaket er regulert i sktl. § 9-3 første ledd, litra b.

---

<sup>100</sup> Sktl § 2-33 første punktum.

<sup>101</sup> Sktl § 2-33 første ledd.

<sup>102</sup> Zimmer (2009) s. 250



Fordringer i utenlandsk valuta omfattes av begrepet ”formuesobjekt”,<sup>103</sup> dette innebærer at fordringene er skattepliktig etter den alminnelige skattepliktregelen i sktl. § 5-1 annet ledd.<sup>104</sup> Symmetrihensynet er regulert i sktl § 9-4 første ledd og legger til rette for fradrag for tap i den utstrekning det er skatteplikt på gevinst. Det er i tillegg en utvidet skatteplikt i sktl. § 9-9 annet punktum som likestiller valutagevinst ved tilbakebetaling av gjeld med inntekt. Dette innebærer at dersom det oppstår et overskudd i forbindelse med tilbakebetaling av utenlandsk gjeld, så vil overskuddet være skattepliktig. Motsatt vil det være krav på fradrag for tap. Bakgrunnen for denne bestemmelsen som regulerer gjeld eksplisitt, er at i utgangspunktet er ikke gjeld omfattet av ”formuesgjenstand” og ville vært et unntak til skatteplikten.<sup>105</sup>

Realisasjonsprinsippet ligger til grunn for tidfestingsreglen av valutagevinst – og tap.<sup>106</sup> Det betyr at tidfesting finner sted når skattyter har en ubetinget rett. Typisk skjer dette ved innfrielse eller anvendelse av fordringen. Dersom konkursboet under bobehandlingen selger fordringer for å få verdier til å dekke kreditorenes krav, så vil dette kunne anses som innfrielse av fordring. Vil konkursboet kunne bli skattepliktig for gevinst eller fradragsberettiget for tap dersom det innfrir en fordring i utenlandsk valuta.

Hovedregelen er at konkursboet er fritatt skatteplikt ved realisasjon av eiendeler i forbindelse med avviklingen av boet.<sup>107</sup> Det følger videre av symmetrihensynet i sktl § 9-4 første ledd, at dersom det ikke er skattepliktig gevinst, vil det heller ikke være fradragsberettiget tap. Konklusjon er at dersom konkursboet realiserer fordringer i utenlandsk valuta som del av avviklingsprosessen for boet, så vil ikke konkursboet ha rett på fradrag for tap og heller ikke skatteplikt på gevinst.

---

<sup>103</sup> Sktl § 9-3 første ledd

<sup>104</sup> Zimmer (2009) s. 231

<sup>105</sup> Zimmer/ BAHN (2010) s. 241

<sup>106</sup> Sktl. § 14-2

<sup>107</sup> Sktl § 2-33 første punktum.

Skulle derimot konkursboet velge å fortsette virksomhet for egen regning, vil de alminnelige skattereglene komme til anvendelse.<sup>108</sup> Dette innebærer i utgangspunktet at konkursboet blir skattepliktig for inntekt av virksomhet. Realisering av fordringer vil i utgangspunktet være inntekt i form av kapital og etter ordlyden i skatteloven vil derfor ikke konkursboet være skattepliktig. Men skatteloven har laget en særbestemmelse i sktl. § 9-9 første punktum som sørger for at all form for valutagevinst er skattepliktig, også den som er realiser utenfor virksomhet. Konklusjon blir da at dersom konkursboet fortsetter virksomhet for egen regning og faller inn under skattelovens alminnelige bestemmelser, så vil konkursboet være skattepliktig for gevinst og fradragsberettiget tap på fordringer i utenlandsk valuta.

## 5 Omstøtelse

Omstøtelse er en betegnelse på en omgjørelse av en vanligvis bindende disposisjon. Omstøtelsen gjøres til fordel for boet og tilbakefører transaksjoner gjort av debitor i tiden forut for konkursen.<sup>109</sup> Det er dekningslovens kapittel fem som vil komme til anvendelse i denne situasjonen da det dreier seg om transaksjoner foretatt i tiden forut for konkursen.<sup>110</sup> Dette til tross for at hovedregelen i deknl § 2-2 er den som regulerer boets rett til å ta beslag i det som tilhører skyldneren ved boåpningen. Bakgrunnen for at det ikke er hovedregelen om beslagsretten som kommer til anvendelse er fordi ordlyden i denne bestemmelsen legger vekt på ”det skyldneren eier ved boåpningen”. Dekningslovens regler regulerer retten til å ta tilbake verdier eller eiendeler som på tidspunktet ved boåpningen reelt sett eies av noen andre.

---

<sup>108</sup> Sktl. § 2-33 første ledd, jf. sktl § 5-1 annet ledd og § 6-2 første ledd.

<sup>109</sup> Konkursradet.no

<sup>110</sup> Deknl kap. 5 : *Omstøtelse*

## 5.1 Virkeområde

Bestemmelsen i dekningslovens kapittel fem regulerer rettene til omstøtelse både ved forhandling om tvangsakkord, konkurs og ved offentlig skifte av insolvent dødsbo.<sup>111</sup> I denne avhandlingen vil kun konkurs være det aktuelle virkeområdet for denne bestemmelsen.

Reglene om omstøtelse er hovedsakelig av hensyn til fordringshaverne og deres interesse i konkursboet. Disse bestemmelsene kan sees på som både gjenopprettende og preventive fordi de både regulerer og forhindrer forringelse, og de forsøker å forhindre kreditorbegunstigelse. I det å forhindre forringelse ligger at man skal sørge for at ikke boet tømmes for aktiva forut for konkursåpning, og med kreditorbegunstigelse menes at utvalgte kreditorer blir begunstiget fremfor andre gjennom illojale disposisjoner.<sup>112</sup>

Omstøtelsesreglene kan fort bli forvekslet med rettsvernsreglene, men dette er ikke samme bestemmelse. At det foreligger rettsvern innebærer at rettsstifteren har beskyttet seg mot andre rettsstiftelser, dette kan typisk være å tinglyse en rett.<sup>113</sup> Innholdet i disposisjonen har ingenting å si for rettsvernsreglene, men dersom det dreier seg om omstøtelsesreglene retter de seg mot disposisjoner som har kreditorskadelig innhold.<sup>114</sup>

Ved omstøtelse kan konkursboet gå inn og hente tilbake eiendeler uavhengig av rettsvern, dette kommer også til uttrykk hos Andenæs. *"Omstøtelsesreglene har som rettsvernsreglene til formål å beskytte de alminnelige kreditorer mot skadegjørende disposisjoner fra debitors side. Teknikken er imidlertid forskjellig. Rettsvernsreglene søker å forhindre antedatering og annen svindel ved å stille notoritetskrav til alle rettsstiftelser av en viss art, uten hensyn til om det konkret er noen grunn til mistanke. Omstøtelsesreglene skal på den annen*

---

<sup>111</sup> Deknl § 5-1

<sup>112</sup> Huser III (1992) s. 49

<sup>113</sup> Ot.Prp.nr. 9 (1935/36) s. 2

<sup>114</sup> Andenæs : *Konkurs*, (2009) s. 285

*side ramme transaksjoner som etter sitt innhold er eller antas å være illojale overfor kreditorene”.*<sup>115</sup>

I dekl. § 5-5 finner vi vilkårene for å kunne omstøte debtors foretatte utbetalinger. Det kan enten dreie seg om ”betaling foretatt med usedvanlig betalingsmiddel”, ”før normal betalingstid” eller med beløp som ”betydelig forringer skyldnerens betalingsevne”. Denne bestemmelsen legger altså til grunn at dersom det foreligger ”betaling av gjeld som etter forholdene ikke fremtrådte som ordinær” så er de av slik art at de kan regnes for å være kreditorbeskadigende og derfor innenfor vilkårene for å kunne omstøtes.<sup>116</sup>

Høyesterett har ved flere anledninger drøftet betalinger foretatt av debitor til en kreditor og vurdert betalingen som ”ekstraordinær” og i Skatland-dommen<sup>117</sup> kom Høyesterett frem til at en motregning skulle omstøtes fordi den måtte sees på som ”betaling som ikke fremtrådte som ordinær”.

Andre momenter som kan være avgjørende for omstøtelse er disposisjonstidspunktet eller rettsvernstidspunktet. Med disposisjonstidspunktet menes flere forskjellige tidspunkter, men det retter seg gjerne mot enten stiftelsestidspunktet eller oppfyllelsestidspunktet.<sup>118</sup> Stiftelsestidspunktet er tidspunktet vedkommende parter i disposisjonen blir bundet overfor hverandre og oppfyllelsestidspunktet er knyttet til den forpliktedes handling etter disposisjonen innhold. Grunnen til at det er viktig å redegjøre for de forskjellige tidspunktene er fordi de kan være avgjørende for om lovens regler kommer til anvendelse og omstøtelse kan finne sted. Dette kommer til uttrykk i dekl. § 5-7 første ledd, litra a, som klart regulerer avtaletidspunktet som vilkår for at omstøtelse skal kunne påberopes: *”før sikkerhetsretten ble avtalt.”*

---

<sup>115</sup> NOU 1972 : 20 s.281

<sup>116</sup> Dekningsloven § 5-5 første ledd

<sup>117</sup> RT 2008 s. 1170

<sup>118</sup> Huser III : (1990) s. 70

Det kan være vanskelig å avgjøre når en slik omstøtelsesfrist skal begynne å løpe, men notoritets- og publisitetshensynet kan legges til grunn for å få et noe presist tidspunkt.<sup>119</sup>

De fleste bestemmelsene i deknl kapittel 5 er objektive.<sup>120</sup> Det betyr at det er innholdet i disposisjonen og debtors handling som utløser en eventuell omstøtelse. Disse formene for omstøtelsene gjøres uten hensyn til insolvens eller skyld fra konkursdebtors side. Et eksempel på omstøtelse etter de objektive bestemmelsene er dersom er ekstraordinær betaling.<sup>121</sup>

I tillegg til en objektiv omstøtelsesregel har man også en subjektiv omstøtelsesregel. Denne finner vi i deknl § 5-9. Den subjektive bestemmelsen regulerer boets rett til å omstøte på bakgrunn av fordringshavers onde tro, også kalt *actio pauliana*.<sup>122</sup> Det betyr at kreditor var klar over at disposisjonen var til skade for andre kreditorer og det at han mottok disposisjonen kan sees på som klanderverdig oppførsel. Denne bestemmelsen ble ikke lovfestet før den ble tatt inn i dekningsloven<sup>123</sup> av 1984. Før dette var ”*Actio Pauliana*” en sedvanehjemmel.<sup>124</sup> Det er i den subjektive reglen ingen krav om at det er debitor som må foreta disposisjonen, det kan like gjerne skje ved kreditors handling, dette har støtte i juridisk teori<sup>125</sup> og kommer også til uttrykk i rettspraksis.<sup>126</sup>

Den subjektive bestemmelsen er en erstatningsregel. Det innebærer at mottakeren av disposisjonen må erstatte boets tap.<sup>127</sup> Erstatningsbestemmelsen er også kommet til uttrykk i Namtvedt-dommen. Her uttalte Høyesterett at:” *Spørsmålet om det er voldt tap må imidler-*

---

<sup>119</sup> Andenæs ( 2009) s. 286-287

<sup>120</sup> Deknl. §§ 5-2 til 5-8

<sup>121</sup> RT 1993 s. 289

<sup>122</sup> RT 1988 s. 1327

<sup>123</sup> Deknl. § 5-9

<sup>124</sup> RT 1933 s. 1265

<sup>125</sup> Huser (1992) III , s. 473

<sup>126</sup> RT 1993 s. 234

<sup>127</sup> Deknl § 5-12

*tid ses i forhold til det kreditorfellesskap som man hadde ved konkursen, og det er dette, representert ved boet, som i tilfelle har krav på erstatning etter dekningsloven § 5-12”.*<sup>128</sup>

Videre er det i den subjektive omstøtelsesregelen et vilkår om at transaksjonen må være fullbyrdet for å kunne omstøtes. Dette fremgår av ordlyden i annet ledd som uttrykkelig sier: ”disposisjoner som er fullbyrdet tidligere enn...”. Dette må tolkes som et krav til fullbyrdelse.

## **5.2 Innvinning og tidfesting**

To sentrale grunnvilkår for beskatning er innvinning og tidfesting. Med innvinning menes hvilke begivenheter som er avgjørende for om aktuell skatteplikt overhode foreligger<sup>129</sup> og med tidfesting menes på hvilket tidspunkt en inntektspost skal skattlegges eller en utgiftspost skal fradras.<sup>130</sup>

Når omstøtelse er funnet sted, kan et sentralt problem være om dette skal anses som null eller to transaksjoner. Altså om det skal regnes som et salg og tilbakesalg, eller som en nullitet (nettotransaksjon). Det vil ved omstøtelse tilbakeføres disposisjoner som urettmessig er gitt til andre på kreditorenes bekostning. Dersom dette anses som et salg fra konkurskreditor sin side og et tilbakesalg fra mottaker av disposisjonen til konkursboet vil det skattemessig kunne oppstå spørsmål om dette er tap mottaker av disposisjonen kan kreve fradrag for og om det er gevinst boet vil være skattepliktig for. Dersom det foreligger eierbytte vil det foreligge realisasjon mellom mottaker av disposisjonen og konkursbo. Denne realisasjonen er fradragsberettiget for tap<sup>131</sup> og skattepliktig for gevinst.<sup>132</sup> Dette innebærer at mottaker av disposisjonen kan kreve fradrag for det tap han måtte bære ved å tilbakelevere

---

<sup>128</sup> RT 1994 s. 792

<sup>129</sup> Zimmer (2009) s. 307

<sup>130</sup> Zimmer (2009) s. 307

<sup>131</sup> Sktl § 6-2 første ledd.

<sup>132</sup> Sktl § 5-1 annet ledd

disposisjonen og konkursboet vil slippe skatteplikt fordi det ikke dreier seg om inntekt i form av virksomhet.<sup>133</sup>

Omstøtelse kan også anses som en nullitet, altså at det skulle være en ugyldig transaksjon som fører til annullering av handlingen. Dette betyr at disposisjonen tilbakeføres til konkursboet som om den aldri har vært tatt ut. Da vil det heller ikke oppstå noen skatterettslige konsekvenser av handlingen. I forarbeidene til de alminnelige omstøtelsesreglene i dekl § 5-9 blir en disposisjon ofte uttrykket ved ordet "transaksjon".<sup>134</sup> Dette kan tolkes i retning av at handlingen som utføres er ment med det formål å overføre eiendomsretten eller verdien av gjenstanden til mottaker<sup>135</sup>. Definisjon av ordet transaksjon er handel eller avtale,<sup>136</sup> dette kan også tolkes i retning at det foreligger en handling. Konklusjon her vil være at omstøtelse ikke kan anses som en nullitet.

De skatterettslige konsekvensene ved at omstøtelse ikke er en nullitet vil være at kreditor vil kunne få fradrag for tap etter sktl § 6-2 annet ledd for det han ikke får dekket på vanlig måte i boet, og siden det omstøtes tilbake til et konkursbo vil det ikke oppstå noen skattemessige forpliktelser på konkursboets side, jf. sktl § 2-33 første ledd, første punktum.

Rettsvirkningene av omstøtelse er regulert i dekl §§ 5-11 og 5-12. Dekl. § 5-11 gir konkursboet hjemmel for å kreve berikelsen tilbake, mens dekl. § 5-12 er en erstatnings regel som kommer til anvendelse dersom medkontrahenten har vært i ond tro.

---

<sup>133</sup> Sktl § 2-33 første punktum

<sup>134</sup> NOU 1972:20 s. 281

<sup>135</sup> Huser III (1992) s. 480

<sup>136</sup> snl.no

## 6 Abandonering

Abandonering kan defineres som ”å oppgi rettighet til formuesgode”.<sup>137</sup> Innenfor konkurs betyr abandonering da at konkursboet velger å oppheve et beslag det har gjort i en eiendel i forbindelse med konkursen. Hensikten med å foreta en abandonering er at boet skal ha muligheten til å kvitte seg med eiendeler som ikke har økonomisk verdi, altså spare boet for unødvendige utgifter.<sup>138</sup>

Ved lovendring 3. september 1999 nr. 72, fikk konkursloven nye bestemmelser som regulerte boets rett til å abandonere. Før denne lovendringen var det ingen uttrykkelig hjemmel for abandoneringsretten. Denne retten fulgte av langvarig praksis og juridisk teori.<sup>139</sup>

Konkursloven §§ 117 b og 117 c, gir i dag bobestyrer rett til å abandonere en eiendel som er uten økonomisk interesse for boet<sup>140</sup>.

### 6.1 Egentlig og uegentlig abandonering

Det blir i forarbeidene til konkursloven<sup>141</sup> skilt mellom egentlig abandonering og uegentlig abandonering. Årsaken til dette er at i det ene tilfellet tilbakeføres verdien til konkursdebitor, mens i det andre tilfellet så overføres eiendelen til en panthaver.

Konkursloven § 117 b hjemler retten til egentlig abandonering. Her kommer det til uttrykk at bobestyrer kan beslutter å oppheve et konkursbeslag i en eiendel og tilbakeføre rådgigheten til konkursdebitor. Etter kkl. § 117 c kan boet beslutte å overføre en pantsatt eiendel til panthaveren, også kalt uegentlig abandonering.

---

<sup>137</sup> Snl.no

<sup>138</sup> NOU 1993:16 s. 67

<sup>139</sup> NOU 1993:16 s. 67

<sup>140</sup> Konkursloven §§ 117 b og 117 c.

<sup>141</sup> NOU 1993:16 s. 67



Det følger av forarbeidene<sup>142</sup> til konkursloven at begrepet abandonering i all hovedsak kun benyttes for situasjonen egentlig abandonering. Årsaken til at det er mindre hensiktsmessig å bruke ordet abandonering i en situasjon hvor det faktisk skjer en overføring av eiendomsretten til panthaver,<sup>143</sup> er at en slik overføring av eiendeler i realiteten taler for en avtalemessig disposisjon mellom boet og panthaver, ikke bare en tilbakeføring av eiendel, slik som skjer til konkursdebitor.

På bakgrunn av at vurderingen om overføring til panthaver ikke er direkte tilknyttet til betegnelsen abandonering, vil det være tvil om bestemmelsene i konkursloven kommer til anvendelse. Men det slås fast i forarbeidene<sup>144</sup> at denne formen for overføring også vil være regulert av konkurslovens regler, da bestemmelsen regulerer ”det nødvendige bobestyrer må foreta seg for at boet kan bli oppgjort”.<sup>145</sup>

#### 6.1.1 Egentlig abandonering

Kkl. § 117 b, første ledd gir bobestyreren rett til å beslutte om en eiendel som omfattes av konkursbeslaget, skal abandoneres. Det medfører at dersom bobestyrer abandonerer en eiendel så vil både den faktiske og juridiske rådigheten over eiendelen gå tilbake til debitor. Etter dette tidspunkt kan debitor fritt disponere over eiendelen. Bostyreren kan bare treffe en beslutning om abandonering dersom eiendelen er uten økonomisk interesse for boet, dette kommer frem av kkl § 117 b, første ledd, første punktum. Dette innebærer at abandonering kun kan gjennomføres hvor det er på det rene at et eventuelt salg ikke vil utbringe noe utbytte for boet. Det kan også skje dersom bostyreren ikke får solgt eiendelen for eksempel fordi den er verdiløs og må anses som skrot. Typisk kan det være et bygg som holder på å falle sammen og det blir dyrt å velge å beholde det for enten må det sikres eller rives. Eventuelle skader bygget kunne forårsaket dersom det falt sammen, vil også bli boets

---

<sup>142</sup> Ot.prp. nr. 26 (1998-1999)

<sup>143</sup> Ot.prp. nr. 26 (1998-1999) punkt 9.4

<sup>144</sup> Ot.prp. nr. 26 (1998-1999) punkt 9.5

<sup>145</sup> NOU 1993:16 punkt 7.3.4

ansvar. Kkl. § 117 b, er en rett bobestyrer har til å foreta en abandonering, ingen plikt. Dersom det skulle dreie seg om plikt, så må situasjonen kunne hjemles under kkl. § 85.

### 6.1.2 Uegentlig abandonering

I kkl. § 117 c, første ledd er adgangen til å foreta overføring til panthaver lovfestet. Det er bostyreren som kan beslutte overføring, og det kan gjøres dersom en pantsatt eiendel er uten økonomisk interesse for boet og en realisasjon av gjenstanden i konkursboet ikke anses hensiktsmessig. Det er videre et vilkår for overføring at panthaver samtykker i dette, jf. kkl. § 117 c, første ledd, første punktum.

## 6.2 Realisasjon og inngangsverdi

Ved abandonering oppstår det et par interessante spørsmål. For det første kan det være usikkerhet knyttet til hvorvidt abandonering er å anse som en realisasjon etter skattelovens forstand. Videre er det heller ikke rett frem å fastslå hva slags inngangsverdi den abandonerte eiendelen har. Med realisasjon menes avhendelse eller salg.<sup>146</sup>

Dersom abandonering ikke er å anse som realisasjon vil dette få skatterettslige konsekvenser ved at skattelovens regler ikke kommer til anvendelse. Motsatt vil det kunne utløse skatteplikt dersom det viser seg at abandonering faktisk er realisasjon. Når det skal drøftes om det foreligger realisasjon må de to formene for abandonering sees på hver for seg. Dette fordi utfallet kan bli forskjellig da mottakeren av den abandonerte eiendelen er to forskjellige skattesubjekter.

---

<sup>146</sup> snl.no

### 6.2.1 Realisasjon av abandonert eiende til konkursdebitor

Ved egentlig abandonering<sup>147</sup> oppheves konkursbeslaget og råderetten over eiendelen tilbakeføres til konkursdebitor, situasjonen blir som om eiendelen har vært beslagsfri.<sup>148</sup> Den egentlige eieren av eiendelen har alltid vært konkursdebitor, det er kun råderetten som har vært fratatt ved en konkurs.<sup>149</sup> Det er ingen krav til at konkursdebitor må samtykke i en abandonering, bobestyrer er den med beslutningsmyndighet på abandoneringens område, eneste kravet er at eiendelen ikke har noen økonomisk interesse for konkursboet.<sup>150</sup>

Et sentralt spørsmål som dukker opp i forbindelse med abandonering til konkursdebitor er om dette skal anses som realisasjon. Vanligvis ville en overføring fra ett skattesubjekt til et annet skattesubjekt anses som en transaksjon og derfor en realisasjon, men det faktum at konkursdebitor hele tiden er reell eier av eiendelen gjør at det er usikkerhet knyttet til om det allikevel kan anses som realisasjon.

Skatteloven § 9-2 første ledd hjemler realisasjonsbegrepet. Det lyder som følger: ”*realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett*”. Når det blir åpnet konkurs tar konkursboet over råderetten over skyldnerens eiendel, men det er fortsatt konkursdebitor som har eiendomsretten over eiendelen.<sup>151</sup> Ordlyden i sktl. § 9-2 første ledd er ganske klar på at det skal foreligge eiendomsoverføring for at det kan foreligge realisasjon. Sett i sammenheng med kkl. § 100 som hjemler retten til å overta råderetten og ikke eiendomsretten over eiendelen, taler dette i retning av at det ikke foreligger en realisasjon.

Videre i sktl. § 9-2 tredje ledd er det listet opp en rekke transaksjoner som ikke omfattes av betegnelsen realisasjon. Det er etter denne unntaksbestemmelsen hjemlet at ”*overføring av*

---

<sup>147</sup> Kkl. § 117 b

<sup>148</sup> Wiker (2010) note 122.

<sup>149</sup> Kkl. § 100

<sup>150</sup> Kkl § 117 b, første ledd.

<sup>151</sup> Kkl. § 100, jf. Wiker (2010) note 103.

*konkursdebitors eiendeler til konkursbo*”<sup>152</sup> ikke er å anse som realisasjon. Dette må tolkes dit hen at overføring fra konkursbo til konkursdebitor heller ikke anses som realisasjon.

Konklusjonen er at det ikke foreligger noen realisasjon ved abandonering til konkursdebitor.

### 6.2.2 Inngangsverdi for konkursdebitor

Når det skal regnes ut om det er faktisk gevinst eller ikke på en solgt abandonert eiendel, må man først vite hva inngangsverdien på eiendelen er. Det følger av Lignings-ABC at konkursdebitor beholder sin inngangsverdi dersom det dreier seg om *”realisasjon av gjenstander som ikke inngår i boet eller tilbakeleveres av boet”*.<sup>153</sup> Leikvang mener at abandonering ikke burde få skattemessig virkning for konkursdebitor, da det kun er et midlertidig beslag i råderetten.<sup>154</sup> Dette i tillegg til at det er gjort rede for at det ikke foreligger realisasjon ved abandonering til konkursdebitor taler for at inngangsverdien til konkursdebitor på en abandonert eiendel vil være den samme som den var ved tidspunktet da konkursåpning fant sted.

Dersom konkursdebitor har fått en eiendel abandonert til seg og selger denne eiendelen med gevinst, så kan boet etter § 117 b, tredje ledd inndra dette overskuddet. Årsaken til denne bestemmelsen er at den abandonerte eiendelen i utgangspunktet ble levert tilbake til konkursdebitor fordi den ikke hadde noen økonomisk interesse for boet. Dersom konkursdebitor klarer å selge denne eiendelen og med økonomisk gevinst skulle eiendelen i utgangspunktet ikke vært abandonert, men realisert av konkursboet og fordelt ut på kreditorene. Det er riktignok en *”kan”* bestemmelse, som betyr at det er opp til bobestyrer å avgjøre

---

<sup>152</sup> Sktl. § 9-2 tredje ledd, litra h.

<sup>153</sup> Lignings-ABC 2012 ”konkurs” punkt 4.2.3

<sup>154</sup> Leikvang (1980) s. 88 og 97

re om et slikt overskudd skal dras inn igjen i konkursboet. Hensynet til kreditorene taler imidlertid i retning at inndragning av overskudd bør skje.

Dersom konkursdebitor selger en abandonert eiendel, enten frivillig eller ved tvang, så er dette skattepliktig på konkursdebitors hånd.<sup>155</sup> Årsaken til dette er at salg fra konkursdebitors side etter skattelovens regler er å anse som realisasjon.<sup>156</sup> Denne reglen innebærer at konkursboet kan sette konkursdebitor i en ugunstig stilling, ved at konkursdebitor blir pålagt en skatteplikt. Det kan allikevel drøftes om ikke denne skatteplikten forsvinner dersom gevinsten konkursdebitor oppnår brukes til å tilbakebetale kreditorene. Det følger av skattelovens regler<sup>157</sup> at konkursdebitor ikke kan ilignes skatt for inntekt som tilflyter konkursboet. Dersom gevinsten konkursdebitor oppnår ved salg av abandonert eiendel brukes som tilbakebetaling på udekte krav i konkursboet, vil dette medføre at kreditorenes krav i konkursboet reduseres. Dette har også støtte i juridisk teori hvor Leikvang<sup>158</sup> argumenterer for at konkursdebitor ikke skal ha skatteplikt på gevinst som tilbakeføres til konkursboet for å dekke kreditorenes krav. Konkursjonen her vil bli at skatteplikt på gevinst og fradrag for tap ved abandonert eiendel kun blir pålagt i de tilfellene hvor konkursdebitor selv beholder gevinsten.

### 6.2.3 Realisasjon av abandonert eiendel til panthaver

Når det kommer til abandonering til panthaver etter kkl. § 117 c, så vil realisasjonsspørsmålet drøftes litt annerledes. Det er i bestemmelsens første ledd lagt til grunn at det kreves samtykke fra panthaver før boet kan abandonere en eiendel dit. Dette gjør at situasjonen som oppstår ved en abandonering til panthaver er en avtaledisposisjon.

---

<sup>155</sup> NOU 1993:16 s. 187

<sup>156</sup> Sktl. § 9-2 første ledd litra a og b.

<sup>157</sup> Sktl. § 2-33 første ledd, annet punktum

<sup>158</sup> Leikvang (1980) s. 97

I motsetning til abandonering til konkursdebitor, så vil det ved abandonering til panthaver befinne seg overføring av eiendomsretten av den abandonerte eiendelen.<sup>159</sup> Det at abandonering til panthaver omfatter overføring av eiendomsrett, gjør at skattelovens vilkår om realisasjon er oppfylt.<sup>160</sup> Et annet moment som kan drøftes under spørsmålet om abandonering til panthaver omfattes av skattelovens definisjon på realisasjon, er om uegentlig abandonering kan anses som ”innfrielse eller bortfall av fordring”.<sup>161</sup> Det kravet panthaver har i pantobjektet vil ved en abandonering falle bort og panthaver vil ikke lenger ha noe reelt krav mot konkursboet. Konklusjonen vil her være at abandonering til panthaver er realisasjon etter skattelovens bestemmelse.

#### 6.2.4 Inngangsverdi for panthaver

Når det kommer til inngangsverdien for eiendel abandonert til panthaver kommer dette tydelig frem i kkl. § 117 c, annet ledd. Inngangsverdien på gjenstanden settes til ”pantets antatte markedsverdi” på overføringstidspunktet. Verdsettelsen kan bobestyrer selv ta eller han kan legge til grunn en senere oppnådd salgpris.<sup>162</sup> Den verdsettelsen som blir lagt til grunn vil få betydning når det skal foretas beregning av dividende for panthaverne som har pantekrav i eiendeler som er tilfalt konkursboet.<sup>163</sup>

Det er slått fast at abandonering til panthaver er realisasjon og inngangsverdien er markedsverdi på overføringstidspunktet. Neste spørsmål vil da være om konkursboet kan kreve fradrag for tap og bli skattepliktige for gevinst ved denne typen form for abandonering. Skattelovens bestemmelse<sup>164</sup> har slått fast at dersom det foreligger realisasjon vil det være skatteplikt ved gevinst og fradrag for tap med mindre unntaksvilkår er oppfylt. Det er ingen

---

<sup>159</sup> Ot.Prp.nr. 26, punkt 9.5.1

<sup>160</sup> Sktl. § 9-2 første ledd

<sup>161</sup> Sktl. § 9-2 første ledd, litra d.

<sup>162</sup> Wiker (2010) note 123

<sup>163</sup> Deknl § 8-14

<sup>164</sup> Sktl § 9-2 første ledd, litra d.

unntaksbestemmelse som kommer til anvendelse på forholdet mellom konkursbo og pant-haver og lovens regler vil derfor komme til anvendelse. I utregningen av hva konkursboet blir skattepliktigpliktig eller fradragsberettiget, er det viktig å få med at det er kun gevinst eller tap som er regulert, det betyr at inngangsverdien må trekkes fra pantekravet for å se hva den reelle gevinsten eller tapet faktisk er. Konklusjonen på konkursboets fradragsrett og skatteplikt, er at det vil være fradragsberettiget tap eller skattepliktig gevinst i forbindelse med abandonering til panthaver.

## **7 Kreditors dekningsmessige stilling ved konkurs**

Når det oppstår en konkurs, så vil det ofte være flere kreditorer som ønsker oppgjør for sine fordringer. Dekningsloven av 8. Juni 1984 nr. 59 kapittel 9, oppstiller prioritetsreglene for fordeling mellom kreditorene under konkurs.

Deknl. § 9-1 slår fast at reglene i kapittel 9 gjelder ved konkurs. Videre i dekl. § 9-2 første ledd, blir massefordringene av første klasse presentert, heriblant omkostninger ved bobehandlingen. I annet ledd blir massefordringer av annen klasse presentert, dette kan for eksempel være omkostninger ved umiddelbart forutgående gjeldsforhandling.

Deknl § 9-3 hjemler dekning for dividende kravene av første klasse. Dette kan typisk være lønn. Dersom det er igjen midler etter at førsteprioritets dividendefordringer er utdelt, så kan de som har krav i annen klasse og uprioriterte fordringer deles ut. Det følger av dekl § 9-4 at skattekrav har prioritert stilling i denne gruppen.

Et sentralt spørsmål når man skal se på kreditors dekningsmessige stilling ved konkurs, er spørsmålet om tidfesting av fradragsrett for tap på fordring. Det vil si når tap på utestående fordring er endelig konstatert. Jeg vil derfor kort gi en nærmere redegjørelse på hvordan tapet kan anses som endelig konstatert.

Fradragsreglene er regulert i skattelovens kapittel 6, og ved fradrag for tap, så er det sktl § 6-2 som kommer til anvendelse. Under en konkurs vil kreditorene stort sett merke tapet i form av udekte fordringer. Tap ved realisasjon i bestemmelsens første ledd vil derfor ikke bli drøftet.

## 7.1 Fradrag for tap på fordring

I henhold til skatteloven § 6-2 annet ledd, skal tidfestingen av et endelig tap på utestående fordringer foretas idet tapet er endelig konstatert. I forskriften til skatteloven, er den utestående fordringen endelig tapt dersom konkursbehandlingen i skyldnerens bo ”gjør det klart at bomidlene ikke gir eller ikke vil gi fordringen dekning”.<sup>165</sup>

Ordlyden i loven ”endelig konstatert” har i tidligere rettspraksis vært drøftet. Skatteloven av 1911 § 44 første ledd, litra d, nå § 6-2 annet ledd, ble i Norse-dommen<sup>158</sup> drøftet for å avgjøre når det kunne sies at det er ”helt på det rene at fordringen ikke blir oppfylt”. Dette er et krav som er konstant, men det kan allikevel variere litt fra situasjon til situasjon når man kan si at det er ”helt på det rene”. Høyesterett<sup>166</sup> kom i denne saken frem til at det ikke forelå rett til fradrag for tap, fordi ordlyden ”endelig konstatert” krever mer enn at det kun er påvist betalingsvansker hos konkursdebitor. Det må dreie seg om ”endelig pådratt tap”, noe retten mener er tilfelle ved oppgjør etter konkurs eller en gjennomført akkord. De nevner også at i teorien er ”definitiv insolvens” også antatt tilstrekkelig krav.<sup>167</sup> I en annen dom<sup>168</sup> ble fradragsrett godkjent til tross for at kravene for fradrag ble satt frem to år før selskapet ble oppløst. Høyesterett argumenterte under tvil, for at fradragsrett skulle godkjennes på bakgrunn av at ”selskapet ble faktisk oppløst”, ”det var insolvent” og ”det var på det rene at eierselskapene krav var tapt allerede ett år før fradragskravet ble stilt”.<sup>169</sup>

---

<sup>165</sup> Fsfm § 6-2-1 nr. 1, litra c.

<sup>166</sup> RT 1990 s. 1143

<sup>167</sup> RT 1990 s. 1143 s. 1148

<sup>168</sup> RT 1993 s. 700

<sup>169</sup> RT 1993 s. 700 s. 706



Ordlyden i forskriften<sup>170</sup> indikerer at en konkursbehandling i det minste må være påbegynt, men det avgjørende må være hvorvidt det er klart ved bobehandlingen om bomidlene vil gi dekning eller ikke. Det betyr at bobestyrer må ha gjort seg opp en mening om hvorvidt konkursbehandlingen vil gi kunne gi kreditorene dividende. På hvilket tidspunkt denne vissheten inntreffer, kan variere i det enkelte tilfelle. Dette støttes også i juridisk teori, hvor Zimmer har sagt dette om temaet: *”formuleringen viser at det ikke er tilstrekkelig at gjelds – eller konkursforhandlingen er åpnet. At gjelds – eller konkursforhandlingen og lignende er avsluttet, med det resultat at (en del av) fordringen ikke dekkes, er tilstrekkelig. Men det kan neppe i sin alminnelighet kreves at man er kommet så langt. Det sentrale er om saksbehandlingen viser at det med stor grad av sikkerhet kan konstateres at (del av) fordringen ikke vil bli dekket. Noen ganger er dette klart alt fra første skiftesamling.”*<sup>171</sup>

Det bør etter mitt syn kunne konkluderes med at formuleringen ” ikke vil gi” i FSFIN § 6-2-1 nr. 1 litra c taler for at konkursbehandlingen ikke nødvendigvis må være gjennomført for at tapet kan være endelig konstatert.

#### 7.1.1 Ulik kreditorbehandling

Det er forskjell på kreditors dekningsmessige stilling ved fradragsberettiget tap, med tanke på hvem som er kreditor. Dette betyr at kreditor ikke nødvendigvis har lik rett. Det vil avhenge av hvilken form for fordring det er snakk om. Det kan enten dreie seg om konsernfordringer eller det kan dreie seg om ekstern kundefordring.

---

<sup>170</sup> Fsfm § 6-2-1 nr. 1, litra c

<sup>171</sup> Zimmer (2009) s. 87

#### 7.1.1.1 Konsernfordringer

I asl og asal § 1-3 defineres et konsern som en ordning hvor et selskap (mor) har bestemmende innflytelse over et annet selskap (datter). Ofte skjer dette ved at eier innehar en majoritet av aksjene (mer enn 50 %).<sup>172</sup> Med konsernfordringer menes da krav morselskapet har i datterselskapet eller omvendt.

Skatteloven har en fritaksbestemmelse<sup>173</sup> også kalt fritaksmetoden, som blant annet sørger for at det i konsernselskaper ikke skattlegges for utbytte fra døtrene. I sktl § 6-2 tredje ledd har man en harmoniserende regel som vedrører konsernfordringer. Denne bestemmelsen sørger for at det ikke gis fradrag for tap på konsernfordringer så lenge konsernet oppfyller vilkårene i FSFIN § 6-2-2 første ledd. Her fremkommer at kravet til konsern ikke kun er at de har bestemmende innflytelse, men at morselskapet må eie minst ni tideler av datterselskapet.

Altså vil ikke et selskap som er del av et skattekonsern kunne kreve fradrag for sine tap dersom datterselskapet går konkurs og fordringene ikke dekket.

#### 7.1.1.2 Eksterne kundefordringer

Dersom fordringene ikke er konsernfordringer, men eksterne kundefordringer, er utgangspunktet for dekning av tap, skattelovens alminnelige regel. Det er sktl § 6-2 annet ledd og her står det at fradrag ikke kan gis før tapet er endelig konstatert.<sup>174</sup> Det er allikevel et unntak fra lovens alminnelige regel og det er for nettopp kundefordringer. Her er det en viss adgang til å tidfeste sannsynlig tap til et tidligere tidspunkt, jf. sktl. § 14-5, fjerde ledd litra b-e gjennom en sjablongberegning. Dette betyr at det kan gis fradrag for tap før det er ”endelig konstatert” etter ordlyden i sktl. § 6-2 annet ledd.

---

<sup>172</sup> regjeringen.no

<sup>173</sup> Sktl. § 2-38

<sup>174</sup> Sktl. § 6-2 (2).

## 8 Avviklingsdistribusjon

Så snart konkursboets eiendeler er realisert og tvister om fordelingen er avgjort, skal retten ta boet opp til slutning.<sup>175</sup> Det er flere måter resultatet av bobehandlingen kan inndeles i, det er enten utlodningsbo<sup>176</sup>, innstillingsbo<sup>177</sup> eller tilbakeleveringsbo.<sup>178</sup> Den alminnelige form er utlodningsbo, det innebærer at boet sluttet med dividende til fordringshaverne. Dette kan skje enten ved foreløpige utlodninger,<sup>179</sup> det vil si at det blir foretatt utlodning til fortrinnsberettigede fordringer etter at anmeldelsesfristen er utløpt, eller det kan gjøres ved etterutlodning,<sup>180</sup> det betyr at det deles ut på fordringshaverne midler som kommer inn i boet etter at sluttutlodning er foretatt.

Dersom det viser seg at boet mangler midler til å fortsette bobehandlingen, vil det dreie seg om et innstillingsbo.<sup>181</sup> Dette betyr at det ikke er nok verdier i konkursboet til å dekke omkostningene ved bobehandlingen og det vil ikke være noe å fordele på kreditorene. Dersom konkursboets midler ikke strekker til, vil det overskytende ved åpning av konkursbo måtte dekkes av den som begjærte konkursen åpnet.<sup>182</sup>

Tilbakeleveringsbo<sup>183</sup> er det siste alternative resultatet av bobehandlingen. Det kan med samtykke fra kreditorene være at boet blir levert tilbake til konkursdebitor. Årsaken til at det skulle forekomme en slik tilbakelevering er stort sett dersom det kommer frem at konkursdebitor faktisk ikke var insolvent eller at han er blitt solvent i løpet av perioden bobe-

---

<sup>175</sup> RT 1986 s. 959

<sup>176</sup> Kkl § 128

<sup>177</sup> Kkl § 135

<sup>178</sup> Kkl § 136

<sup>179</sup> Kkl. § 127

<sup>180</sup> Kkl. § 129

<sup>181</sup> Kkl. § 135

<sup>182</sup> Kkl § 73 første ledd, første punktum

<sup>183</sup> Kkl. § 136

handlingen har pågått. Dette er en situasjon det er interessant å se litt nærmere på da det er flere skatterettslige spørsmål som dukker opp i forbindelse med tilbakeleveringen.

### **8.1 Tilbakelevering til debitor**

Dersom det kommer frem under bobehandlingen at konkursdebitor faktisk ikke er insolvent, vil det være naturlig at han skal få tilbakelevert boet til seg. Dette følger også av konkurslovens regler.<sup>184</sup> Dersom det skulle skje en tilbakelevering av boet til konkursdebitor, kan det stilles spørsmål om hvordan den pågåtte bobehandlingen skal vurderes i henhold til de skatterettslige reglene. Det må da vurderes om den pågåtte bobehandlingen skal ha noen påvirkning for konkursdebitor og i så fall hvilke skatterettslige konsekvenser som oppstår i forbindelse med tilbakeleveringen.

Det første som må sees på er om bobehandlingen skal være en faktisk oppstått realitet eller om det hele skal sees på som en annullering og boet gis tilbake til konkursdebitor som om ingenting har skjedd. Grunnen til at det er viktig å redegjøre for den faktiske situasjonen er fordi dette vil få utfall i vurderingen om hvilken tilstand som skal legges til grunn for konkurskreditor. Skal konkurskreditor starte helt på nytt, eller skal han gå tilbake til sånn det var før det ble åpnet konkurs. Det siste alternativet innebærer at alt blir levert tilbake i samme stand og mengde som det var før det ble åpnet konkurs, men dette kan kun skje dersom ikke konkursdebitor er blitt solvent under bobehandlingen. Dersom det skulle skje, så vil ikke eiendeler som er brukt til å dekke fordringskravene kunne leveres tilbake. I denne situasjonen er konkurs i utgangspunktet åpnet med en viss "rettferdighet". Det betyr at det ikke er unaturlig at konkurs ble åpnet og konkursdebitor må naturlig nok ta konsekvensene konkursen har medført. Dersom konkursdebitor derimot hele tiden var solvent, men det var uvisst at de eiendeler han hadde var av så høy verdi, kan det tale for at det i utgangspunktet ikke vært åpnet konkurs i det hele tatt og konkursdebitor bør da ikke måtte ta konsekvensene av dette.

---

<sup>184</sup> Kkl. § 136.

Det er en drøftelse i Lignings-ABC, som vurderer om tilbakelevering av en salgsgjenstand kan sees på som realisasjon eller ikke. Denne drøftelsen er tatt med på å belyse hva som kan legges vekt på i vurderingen om tilbakelevering skal anses som transaksjon eller ei.

*”Blir en salgsavtale hevet med tilbakelevering av salgsgjenstanden fordi en av partene har rettslig krav på dette, anses det ikke å ha funnet sted en realisasjon, verken den opprinnelige overdragelsen eller ved tilbakeleveringen. Det kan for eksempel være at salgsavtalen blir hevet fordi det foreligger en vesentlig mangel ved varen. Omgjøres en salgsavtale på grunn av at partene blir enige om dette av andre grunner etter at realisasjon er gjennomført, anses både den opprinnelige overdragelsen, tilbakelevering av salgsgjenstanden og eventuell levering av ny salgsgjenstand som hver sin realisasjon.”*<sup>185</sup> Dette er som sagt kun tatt med for å belyse områder hvor det foreligger tilbakelevering og om det skal anses som en transaksjon. Det vil ikke kunne knyttes direkte opp mot oppgaven, da det i en salgsavtale foreligger overføring av eiendomsretten<sup>186</sup> og det ved tilbakelevering av konkursboet kun dreier seg om overføring av råderetten.<sup>187</sup> I denne vurderingen fra Lignings-ABCén kommer det til uttrykk at salgsavtalen kan heves for eksempel dersom der foreligger vesentlig mangel. Dette betyr at dersom der er forhold på selgers side, som kjøper ikke kan noe for, så har kjøper rett til å heve og tilbakelevering kan skje og det hele anses for ikke ha funnet sted, hele salgsavtalen annulleres. Dersom en konkursdebitor er insolvent og derfor blir slått konkurs vil årsaken til konkursen være forhold på konkurskreditors egen side og konkursboet eller kreditorene skal ikke måtte ha noen konsekvenser dersom konkursdebitor underveis i bobehandlingen blir solvent igjen. Det vil jo være mer riktig at konkursdebitor selv må bære konsekvensene av at han er insolvent og dersom det skjer endringer underveis så er dette bare positivt, men det endrer ikke det faktum at han startet det hele som insolvent. Etter denne vurderingen bør ikke bobehandlingen anses som nullitet.

---

<sup>185</sup> Lignings-ABC ”hva realisasjon omfatter” punkt 3.11

<sup>186</sup> sktl § 9-2 første ledd, litra a.

<sup>187</sup> Kkl. § 100 første ledd.

Dette er det også holdepunkter for i juridisk teori,<sup>188</sup> Leikvang uttrykker at det ”*neppe kan være riktig å anse behandlingen som en nullitet*”. Dette betyr da at bobehandlingen må anses som en realitet og spørsmålet da er hvilke skattemessige følger det får.

#### 8.1.1 Skattemessig virkning for konkursdebitor

Siden bobehandlingen er en realitet må det avgjøres om tilbakeleveringen er en realisasjon. Skatteloven kapittel 9 har særregler om gevinst og tap ved realisasjon, altså reguleres det her om skatteplikt for gevinst eller fradragsrett for tap foreligger. For at noen av bestemmelsen i dette kapittelet skal komme til anvendelse må det foreligge realisasjon. Problemstillingen om transaksjon mellom konkursbo og konkursdebitor skal anses som realisasjon har vært diskutert under punkt 6.2.1 hvor det ble konkludert med at abandonering av eiendel til konkursdebitor ikke anses som realisasjon. Det må kunne legges til grunn samme drøftelse på dette punktet. Konklusjon her er at tilbakeføring av boet ikke er realisasjon.

##### 8.1.1.1 Inngangsverdi for konkursdebitor

Siden det ikke foreligger realisasjon ved tilbakeføring av konkursboet, vil det måtte avgjøres hvilken skattemessig inngangsverdi som skal legges til grunn på konkursdebitors aktiva som tilbakeføres fra boet. Spørsmålet er om det er den opprinnelige bokførte verdi som skal legges til grunn, eller om det er inngangsverdien som ble satt ved konkursåpning eller skal det sette ny inngangsverdi når eiendelene tilbakeføres til konkursdebitor.

Leikvang mener at det riktige må være at konkursdebitor får tilbake de inngangsverdier som han hadde ved konkursåpningen.<sup>189</sup> Dette fordi konkursdebitor ”*ikke har hatt noen oppofrelse i forbindelse med tilbakeleveringen utover det at han i sin tid ga fra seg disse*

---

<sup>188</sup> Leikvang (1980) s. 87

<sup>189</sup> Leikvang (1980) s. 88

*aktiva og denne oppofrelsen tilsvarer de ligningsmessige nedskrevne verdier ved konkursbeslaget”.*<sup>190</sup>

Et annet moment som kan være relevant i vurderingen om inngangsverdien, er at konkursdebitor alltid har vært reell eier. Dette trekker i retning av at når eiendelene tilbakeføres så vil verdien være det samme som når de ble tatt fra han for ingenting er i realiteten endret. Det var kun råderetten som ble fratatt han under bobehandlingen. Det at tilbakeføringen av konkursboet ikke ansees som realisasjon vil også tale for at det heller ikke skal finne sted noen ny inngangsverdi, situasjonen bør tilbakeføres til mest mulig lik situasjonen var før konkurs ble inngått.

Konklusjonen her er at inngangsverdien settes til de opprinnelige verdier eiendelene hadde ved konkursåpning.

## **8.2 Restskatt**

Dersom all gjelden til konkursdebitor ikke er innfridd etter at det er gitt dividende fra konkursboet, er det i bestemmelsene i dekl § 6-6 lovbestemt at konkursdebitor fortsatt er ansvarlig for den gjeld som gjenstår. Denne bestemmelsen vil allikevel ha størst betydning dersom konkursdebitor er en privat person. I denne oppgaven dreier det seg i hovedsak om konkursdebitor som juridisk person og tilfellet vil da oftest være at selskapet slettes etter konkursens avslutning. Dette fordi det er ingen hensikt i at juridiske personer skal bestå dersom de ikke kan drive inntektsgivende virksomhet eller eie noe, derfor er det naturlig at disse slettes fra foretaksregisteret og opphører.

---

<sup>190</sup> Leikvang (1980) s. 88

### 8.3 Endelig sletting fra foretaksregisteret

Konkursbehandlingen ansees endelig avsluttet når det enten er gitt en kjennelse om innstilling etter kkl. §§ 125, 135 eller 136, eller dersom det er gjort sluttutlodning etter bestemmelsen i § 128.<sup>191</sup>

Føreren av konkursregistret skal sørge for å slette de melinger om åpning av konkurs som er gitt av retten etter kkl. § 79 første ledd.<sup>192</sup> Sletting av tidligere registrerte meldinger om konkurs er delt mellom tingsretten, bobestyrer og føreren av konkursregistret.<sup>193</sup> Tingsretten skal sørge for anmerkninger i konkursregistret og føreren av konkursregistret skal sørge for å slette i foretaksregistret når det dreier seg om selskaper med begrenset ansvar.<sup>194</sup> Sletting etter kkl. § 138 skal kun skje dersom det dreie seg om sluttutlodning eller innstillingsbo, årsaken til dette er at konkursbo kun skal slettes dersom det ikke er noen ting igjen å drive virksomhet med. Dersom det er igjen verdier i konkursboet, så kan det fortsette videre drift og det er ingen grunn til å foreta sletting.

---

<sup>191</sup> Kkl. § 137

<sup>192</sup> Kkl. § 138 annet ledd.

<sup>193</sup> Wiker (2010) note 146

<sup>194</sup> Kkl. § 138 annet ledd.



## 9 Avsluttende bemerkninger

Avhandlingen har gjort rede for de skatterettslige spørsmålene som kan oppstå i forbindelse med en konkurs, og sett på ulike konsekvenser som følge av konkursen.

Det at konkursbo og konkursdebitor er to egne skattesubjekter kan enkelte steder i skatteloven skape forvirring i forhold til hvem som skal være den skattepliktige. For eksempel skal de lignes hver for seg, men til tross for dette er konkursdebitor fortsatt reell eier av eiendelene som er tilfalt konkursboet under konkursåpningen. Dette skaper forvirring i vurderingen rundt hvem som skal beskattes dersom en eiendel kommer tilbake inni boet, for eksempel ved omstøtelse. Det er også usikkerhet om konkursdebitor har skatteplikt ved abandonering av eiendel fra konkursboet side eller om det er like forhold ved abandonering til pantthaver som det er med abandonering til konkursdebitor.

Inngangsverdien var en viktig del av oppgaven. Den må hele tiden være redegjort for når man skal finne ut av om det foreligger gevinst eller tap ved realisasjon. Zimmer og Aarbakke hadde noe ulikt syn på hva inngangsverdien skulle ta utgangspunkt i. Zimmer mente at det er kostprisen som måtte legges til grunn, mens Aarbakke mente at det skulle være gjenstandens verdi på ervervstidspunktet som skulle legges til grunn. Jeg støtter meg til Zimmer sitt syn, mye fordi hans syn er underbygget av en tidligere høyesterettsdom.

Grensen mellom kapitalinntekt og virksomhetsinntekt kan være vanskelig å skille. Det er gjort et forsøk på det i denne avhandlingen hvor det er sett på tilfeller som kan falle inn under begge formene for inntektservervelse. Dette punktet er viktig å redegjøre for da oppgaven dreier seg om skatteplikt i forbindelse med konkurs. Ikke bare fordi konkursbo som hovedregel er fritatt skatteplikten dersom gevinst oppnås i forbindelse med avvikling av boet, men også fordi konkursboet kun er skattepliktig for inntekt ved virksomhet etter sktl 2-33 første punktum.

Abandonering av eiendel til konkursdebitor eller panthaver har helt forskjellig utfall. Tilbakeføringen til konkursdebitor anses ikke som realisasjon fordi det hele tiden er konkursdebitor som er reell eier av eiendelene. Men tilbakeføring til panthaver er en realisasjon og kan utløse skatteplikt eller fradragberettiget tap.

Kreditorenes dekningsmessige stilling syntes jeg var interessant å ha med i avhandlingen selv om det ikke direkte faller inn under avhandlingens hovedtema. Jeg syntes det var interessant å ta med dette kapitlet fordi kreditorene også blir påvirket av en konkurs, de kan av og til være en ”uskyldig” part som kun oppnår dividende for sitt krav.

Til slutt tok jeg med tilbakeføring av boet til konkursdebitor. Mest fordi også her vil spørsmålet om realisasjon og inngangsverdi stå sentralt og dette er områder som er av stor interesse i skatteretten.

## 10 Litteraturliste

### 10.1 Bøker og artikler

- Andenæs, Mads Henry. *Konkurs*: 3.utg. Oslo, 2009.
- Andenæs, Mads Henry. *Selskapsrett*: Oslo, 2007.
- Brækhus, Sjur. *Omsetning og kreditt I*: 3. Utg. Oslo 1991.
- Gjems-Onstad, Ole. *Merverdiavgift: En innføring*. 8.utg. Oslo 2009.
- Gjems-Onstad, Ole. *Skatterett: spørsmål og svar*. 7.utg. Oslo 2011.
- Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftsskatterett*. 8. utg. Oslo, 2012.
- Huser, Kristian. *Gjeldsforhandling og konkurs*, Bind 3: *Omstøtelse*, Bergen 1992.
- Leikvang , Truls. *Skattespørsmål ved konkurs- administrasjons- og akkordforhandlingsbo*, Lov og Rett 1980 s. 67-98
- Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 6.utg. Oslo, 2009.
- Zimmer, Frederik og BA-HR. *Bedrift, selskap og skatt*. 5.utg. Oslo, 2010.
- Aarbake, Magnus, *Forvaltningens praksis og uttalelser som rettskilder for domstolene*: skattrett s. 165 -166
- Aarbakke, Magnus. *Skatt på inntekt*: 4. utg. Oslo, 1990

### 10.2 Lover

- 1863 Lov om Concurs og Concursboers Behandling (opphevet) av 6. juni 1863 nr. 00
- 1984 Lov om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven) av 8. juni 1984 nr. 58.
- 1984 Lov om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven) av 8. juni 1984 nr. 59.
- 1985 Lov om registrering av foretak (foretaksregisterloven) av 21. juni 1985 nr. 78.
- 1997 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44.
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14.

- 1999 Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (Fsfin) av 19. november 1999 nr. 1158.
- 1999 Forskrift fastsatt Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 ( Fsskd) av 22. november 1999 nr. 1160.

### **10.3 Rettspraksis**

RT 1875 s. 129  
RT 1931 s. 225  
RT 1931 s. 369  
RT 1931 s. 744  
RT 1933 s. 1265  
RT 1934 s. 347  
RT 1935 s. 509  
RT 1937 s. 876  
RT 1938 s. 174  
RT 1956 s. 300  
RT 1956 s. 328  
RT 1966 s. 1320  
RT 1970 s. 39  
RT 1973 s. 931  
RT 1978 s. 1001  
RT 1981 s. 534  
RT 1981 s. 1137  
RT 1982 s. 1426  
RT 1983 s. 979  
RT 1985 s. 319  
RT 1986 s. 953  
RT 1986 s. 959  
RT 1988 s. 1327  
RT 1989 s. 1174  
RT 1990 s. 958

RT 1990 s. 1293  
RT 1990 s. 1143  
RT 1993 s. 234  
RT 1993 s. 289  
RT 1993 s. 700  
RT 1994 s. 792  
RT 1994 s. 870  
RT 1995 s. 1809  
RT 2001 s. 1444  
RT 2001 s. 1697  
RT 2007 s. 209  
RT 2008 s. 1170

#### **10.4 Forarbeider**

NOU 1972:20	<i>Gjeldsforhandling og konkurs.</i>
NOU 1993:16	<i>Etterkontroll av konkurslovgivningen m.v.</i>
Ot.prp. nr. 86 (1997-98)	<i>Ny skattelov.</i>
Ot.prp. nr.26 (1998-99)	<i>Om lov om endringer i konkurs- og pantelovgivningen m.v.</i>
Ot.prp.nr.9 (1935-36)	<i>Lov om tinglysing.</i>

#### **10.5 Nettsider**

Altinn.no

Christiansen, Kari Elisabeth. *Kommentar til merverdiavgiftsloven*. Norsk lovkommentar nettversjon, Gyldendal rettsdata [ sitert 01.08.2011]

Hauge, Harald. *Kommentar til skatteloven*. Norsk lovkommentar, Gyldendal rettsdata [siteret 06.07.2012]

Jussportalen.no

Konkursrådet: *Omstøtelse i konkurs*. 18. november 2008, Oslo.

Lovdata.no

Regjeringen.no

Rettsdata.no

Snl.no (Store Norske Leksikon)

Ssb.no (statistisksentralbyrå)

Stoveland, Per Helge. *Kommentar til skatteloven*. Norsk lovkommentar nettversjon, Gyldendal rettsdata [siteret 05.03.2013]

Wiker, Håvard. *Kommentar til konkursloven*. Norsk lovkommentar nettversjon, Gyldendal rettsdata [siteret 27.10.2010]

## **10.6 Annet**

Hellenes, Ingvill og Hellenes, Arne. *Skattespørsmål ved insolvens og konkurs*. 25. november 2011, Oslo.

Kjærnet, Inger Susanne. *Konkursboets skatteplikt og omfanget av plikten*. 25. november 2009, Oslo.

Ro, Knut. *Forelesningsnotater i konkursrett*. Oslo 2004

Stokmo, Anne-Lise. *Incentiver til, og omfang av, skatte- og avgiftsunndragelser i forbindelse med konkurs*. 30. november 2010, Oslo.